

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**MECANISMOS DE BOAS PRÁTICAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS
AUDITORIAS TRIBUTÁRIAS DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS APÓS A
INSERÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL**

CANTIDIANO NOVAIS DANTAS

**São Cristóvão
2019**

CANTIDIANO NOVAIS DANTAS

**MECANISMOS DE BOAS PRÁTICAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS
AUDITORIAS TRIBUTÁRIAS DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS APÓS A
INSERÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Sergipe.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Florence Cavalcanti
Heber Pedreira de Freitas

Coorientadora: Prof^a. Dr^a. Débora Eleonora
Pereira da Silva

**São Cristóvão
2019**

**MECANISMOS DE BOAS PRÁTICAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS
AUDITORIAS TRIBUTÁRIAS DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS APÓS A
INSERÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Sergipe.

Aprovado em: _____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Florence Cavalcanti Heber Pedreira de Freitas
Orientadora – Universidade Federal de Sergipe

Prof^ª. Dr^ª. Débora Eleonora Pereira da Silva
Coorientadora – Universidade Federal de Sergipe

Prof^ª. Dr^ª. Maria Conceição Melo Silva Luft
Examinadora interna – Universidade Federal de Sergipe

Prof^º. Dr. Marcos Eduardo Zambanini
Examinador externo – Universidade Federal de Sergipe



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Mestranda: **CANTIDIANO NOVAIS DANTAS**

Título da Dissertação: **MECANISMOS DE BOAS PRÁTICAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NAS AUDITORIAS TRIBUTÁRIAS DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS APÓS A INSERÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL.**

DATA DA DEFESA: 28/02/2019

HORA: 15:30

EXAMINADORES:

Prof. Dra. Maria Florence Cavalcanti Heber Pedreira De Freitas (Presidente - Orientadora)

Profa. Dra. Maria Conceicao Melo Silva Luft (Examinadora Interna)

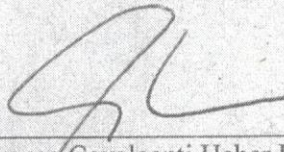
Prof. Dr. Marcos Eduardo Zambanini (Examinador Externo À Instituição)

PARECER:

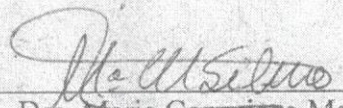
Depois de avaliarmos o Trabalho de dissertação e realizados os ritos acadêmicos da defesa, em que o candidato apresentou em sessão pública seu trabalho de pesquisa e respondeu às nossas observações críticas, nós os examinadores, atribuímos, em sessão privada, o seguinte conceito:

☒ **APROVADO**
☐ **REPROVADO**

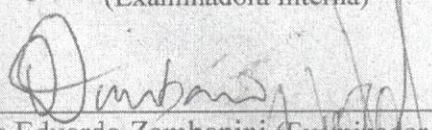
Assinaturas:



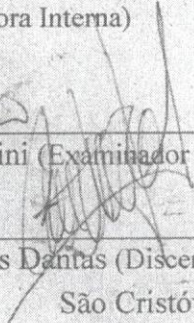
Prof. Dra. Maria Florence Cavalcanti Heber Pedreira De Freitas
(Presidente - Orientadora)



Profa. Dra. Maria Conceicao Melo Silva Luft
(Examinadora Interna)



Prof. Dr. Marcos Eduardo Zambanini (Examinador Externo ao Programa)



Cantidiano Novais Dantas (Discente)

São Cristóvão, 28 de fevereiro de 2019.

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**

D192m Dantas, Cantidiano Novais
Mecanismos de boas práticas de tecnologias da informação nas auditorias tributárias das fazendas públicas estaduais após a inserção do sistema público de escrituração digital / Cantidiano Novais Dantas ; orientadora Florence Cavalcanti Heber Pedreira de Freitas. – São Cristóvão, SE, 2019.
104 f. : il.

Dissertação (mestrado em Administração) – Universidade Federal de Sergipe, 2019.

1. Administração. 2. Tecnologia da informação. 3. Framework (Arquivo de computador). 4. Auditoria tributária. I. Freitas, Florence Cavalcanti Heber Pedreira de, orient. II. Título.

CDU 658:004

A conquista da formação acadêmica de mestre, em minha vida, não seria realidade se não contasse com os ensinamentos e posturas dignas dos meus pais: Sinval e Edla. Eles sempre foram, desde os meus primeiros sonhos de futuro, as motivações dos esforços que tenho, ao longo dos dias, empreendidos para as obtenções de sucessos. Amo muito os dois.

AGRADECIMENTOS

O momento de conclusão de mais uma etapa de formação acadêmica é sempre gratificante, principalmente em virtude do aumento da responsabilidade social que carrega os afortunados de razão crítica, privilegiados pelos títulos do conhecimento acadêmico que conquista.

Ao meu pai, Sinval, agradeço pela alegria, pelos exemplos de honestidade, dedicação e amor. Pela sensibilidade que aflora do seu ser e pelo respeito que sempre teve por mim, “botando fé” e apoiando minhas decisões, estando próximo em todos os melhores e piores momentos da minha vida.

A minha mãe, Edla, agradeço pelos conselhos, pelos exemplos de ambição de “vencer na vida” e ser sempre mais e não necessariamente o melhor, porém se dedicar para estar entre os melhores. Agradeço pelos carinhos, por nunca me abandonar, sempre estando ao meu lado nos momentos mais difíceis e nos momentos mais grandiosos da minha vida.

Aos meus irmãos: Silvânia, Ricardo e Flávio, agradeço pela presença marcante em minha existência. Pela confiança mútua e palavras de carinho e apoio. Os seus gestos e palavras sempre demonstraram a admiração e orgulho que vocês nutrem por mim. Estes seus sentimentos impulsionam as minhas forças para vencer os obstáculos.

Às minhas filhas: Aychinha, Bruninha e Camilinha, pela satisfação e alegria demonstradas com minha presença. Pela compreensão da ausência e por serem os grandes motivos das minhas melhores felicidades. A existência de vocês na minha vida marca a certeza de que o amor é fantástico. Amo muito vocês.

À minha esposa “Vida”, Cledijandira, pela sua beleza e sensibilidade incomparáveis. Pessoa que chegou em minha vida para estabelecer o equilíbrio nas incertezas do momento inicial que nos conhecemos. Obrigado pela vivência diária com muito respeito e consideração. Agradeço pela paciência, pela forma como cuida de mim e pela compreensão que teve durante todo o período de realização deste curso. Sempre percebi que você estava sentindo a minha ausência, mas, os seus olhos e sorrisos demonstravam orgulho. Sem o seu apoio e suas palavras de incentivo, eu não teria conquistado este mestrado. Você é minha Vida. Você é meu amor.

Agradeço a todos os professores que tive a sorte de conhecer e de usufruir dos seus conhecimentos e experiências. Entre eles, quero destacar o Prof. José Alberto, da disciplina história geral do Brasil, que no ano de 1984, no curso técnico em eletrotécnica, mostrou-me as delícias e a importância de ler livros dos clássicos filósofos: Sócrates, Aristóteles e Platão. De

proporcionar-me entrar em contato com livros que marcam minha trajetória de vida, a exemplo do livro “A Utopia”, da autoria de Thomas More. O Prof. José Alberto, sem saber, sempre foi e sempre será o meu grande mestre.

Aos meus professores doutores deste curso de mestrado que, na pessoa da minha orientadora no curso: Prof^a Florence, agradeço a todos, profundamente, pela oportunidade que me deram de conhecer um novo mundo. Cada um de vocês, com respectivas particularidades, demonstraram competência e sensibilidade profissional que servem de exemplos.

Destaco, mais uma vez, a Prof. Florence, que com sua extraordinária postura foi fundamental e imprescindível para que eu não desistisse de continuar enfrentando as dificuldades para concluir este curso. Sem esta atitude da professora Florence, eu teria interrompido a minha continuidade no curso. Ressalto, também, as palavras de incentivo, motivação e elogios da Professora Débora, minha coorientadora na pesquisa. As palavras da professora Débora, em um e-mail, deram-me grande impulso na fase da qualificação, para que eu não interrompesse o projeto da pesquisa e, conseqüentemente, a minha continuidade no curso.

Aos colegas da turma do mestrado, agradeço pela companhia, ajudas e oportunidades de compartilharem comigo suas experiências e intelectualidade. Destaco os bolsistas: Ricardo, John Lennon, Larissa e Rodrigo, que estiveram sempre atentos e solícitos às necessidades logísticas e acadêmicas da turma.

Registro, também, meus agradecimentos aos colegas auditores de tributos da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe (SEFAZ/SE), que cederam preciosos minutos para atender ao meu pedido de contribuírem com a pesquisa apresentada nesta dissertação. Vocês foram fundamentais neste processo acadêmico.

Agradeço, em especial, aos colegas auditores fiscais de tributos que estiveram comigo nesses últimos dois anos de realização deste mestrado, trabalhando no grupo de auditoria GSULD, da SEFAZ/SE: Varjão, Djalma, Waldir, Marlene, Paulo, Eliane, Henrique, Lauro e Maristela, pelo apoio e fundamental compreensão pelas minhas ausências durante este período. Peço-lhes licença para dedicar esta dissertação ao inesquecível e saudoso colega auditor de tributos José Luiz Batista de Santana, que tanto nos ensinou com seus conhecimentos e exemplos de postura profissional e amizade.

Aos meus amigos/irmãos, também auditores de tributos do nosso Estado: Maurílio, Rúbens e Tonho. Ao amigo/irmão, contador Lázaro. Agradeço por fazerem parte da minha vida em posição destacada. Obrigado pelo apoio e palavras motivadoras para que eu conquistasse o

objetivo de ter formação acadêmica de mestre. Obrigado pelo carinho, pela amizade, pela compreensão e pela cumplicidade de sempre.

Destaco meus agradecimentos às pessoas que fazem a Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE e a Faculdade Amadeus – FAMA, seus diretores, coordenadores, colegas professores, demais colaboradores e alunos. São nesses espaços e com essas pessoas que atuo lecionando o ensino superior e pós-graduação por mais de quinze anos, onde aprendo, dia a dia, os sabores da academia.

Por fim, e não menos importante, agradeço a todas as demais pessoas que não foram citadas, entretanto contribuíram de forma direta ou indireta para a execução desse trabalho, proporcionando a realização de mais um objetivo da minha vida.

*Quanto mais eu ando
Mais vejo estrada
E se não caminho
Não sou é nada
Se tenho a poeira
Como companheira
Faço da poeira
O meu camarada.*

Geraldo Vandré

RESUMO

Para aprimorar a Tecnologia da Informação (TI) das atividades de controle, fiscalização e auditoria tributária das receitas públicas governamentais, os órgãos fazendários implantaram o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que impactou nas operações dos contribuintes, da contabilidade e do Fisco. O objetivo da pesquisa foi analisar a percepção dos auditores de tributos quanto aos mecanismos de boas práticas de TI do *framework* ISO/IEC 38500 nas execuções da auditoria tributária informatizada da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe, após a implantação do SPED. A metodologia da pesquisa é de natureza exploratória, de abordagem qualitativa, de campo e do tipo estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, aplicadas com Auditores Fiscais Tributários do Estado de Sergipe, que atuam desenvolvendo auditorias de tributos estaduais. Os dados foram examinados à luz da análise da narrativa. Os resultados da pesquisa apontam que, na percepção dos auditores, a gestão, o monitoramento, as medições, as avaliações de resultados e as adequações da TI utilizada na auditoria tributária estão em parte presentes no órgão e em evolução para melhorias. Entretanto, os auditores enfatizam que há deficiências na visibilidade, disseminação, inovação, treinamento e aprimoramento das possibilidades de aplicações da referida TI e suas inovações. Sobre as contribuições da pesquisa, destacam-se a apresentação de um modelo utilizado para a pesquisa e o fato de reduzir os escassos estudos sobre as especialidades da ISO/IEC 38500, afastando-se, assim, dos estudos que estabelecem relações desta norma com outros *frameworks* de governança de TI. A pesquisa limitou-se a único órgão público estadual do nordeste brasileiro, fato que sugere a ampliação das investigações para órgãos fazendários de outros entes federativos, aprofundado o tema e, conseqüentemente, evidenciando resultados mais próximos da realidade.

Palavras-Chave: Práticas de TI. *Framework* ISO/IEC 38500. Auditoria Tributária.

ABSTRACT

To improve information technology (TI) control activities, supervision and tax audit public governmental revenues, farm organs have deployed public Digital Bookkeeping System (SPED), which impacted on the taxpayer's operations, from accounting and Taxes. The objective of this research was to analyze the perceptions of tax auditors as to the best practices framework ISO/IEC 38500 in executions of computerized tax audit of the Secretariat of State Farm of Sergipe, after deploying SPED. The methodology of the research is exploratory in nature, qualitative approach, field and type case study. The data were collected through semi-structured interviews, applied with Tax Auditors tributaries of the State of Sergipe, which act by developing audits of State taxes. The data were examined in the light of the analysis of the narrative. The survey results indicate that, in the perception of the Auditors, management, monitoring, measurements, evaluations and the adequacy of TI used in tax audit are partly present in the organ and in evolution for improvements. However, the Auditors emphasize that there are deficiencies in visibility, dissemination, innovation, training and improvement of the possibilities of the applications referred to it and their innovations. On the contributions of the research include the presentation of a model used for research and the fact of reducing the scarce studies on specialties of the ISO/IEC 38500, away thus the studies that establish these standard relations with other TI governance frameworks. The search was limited to only State public organ of the Brazilian Northeast, a fact that suggests the expansion of the investigation to farm other Federative bodies, deepened the theme and, consequently, demonstrating results closest to the reality.

Keywords: Practices. Framework ISO/IEC 38500. Tax Audit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

AFT – Auditor Fiscal Tributário

AIDF – Autorização de Impressão de Documento Fiscal

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil

BACEN – Banco Central do Brasil

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CCLIP – Linha de Crédito Condicional

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMN – Conselho Monetário Nacional

CobiT – *Control Objectives for Information and Related Technologies*

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COGEF – Comissão de Gestão Fazendária

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DC – Demonstrações Contábeis

DO – Desempenho Organizacional

DTI – Desempenho de Tecnologia da Informação

ECD – Escrituração Contábil Digital

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

EFD-C – Escrituração Fiscal Digital Contribuições

EFD-Reinf – Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais

e-Financeira – Escrituração Digital das Operações Financeiras

ESAF – Escola de Administração Fazendária

e-Social – Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

GERPLAF – Gerência Geral de Planejamento Fiscal

GERTEC – Gerência Geral de Tecnologia de Informações

IBTP – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICP Brasil – Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira

IEC – *International Electrotechnical Commission*

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISACA – *Information Systems Audit and Control Association*

ISO – *International Organization for Standardization*

ITIL – *Technology Infrastructure Library*

MDF-e – Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

MBPTI – Mecanismos de Boas Práticas da Tecnologia da Informação

NFC-e – Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica

NFS-e – Nota Fiscal de Serviços Eletrônica

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal

PMATA – Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira

PMI – *Project Management Institute*

PROFISCO – Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil

RFB – Receita Federal do Brasil

SEFAZ/SE – Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe

SLA – *Service Level Agreement*

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

TI – Tecnologia da Informação

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Governança Corporativa e de TI <i>Frameworks</i>	26
Figura 2 – Modelo Para Governança de TI do <i>Framework</i> ISO/IEC 38500	27
Figura 3 – Terminologias Conceituais da Auditoria	49
Figura 4 – O Auditor no Fluxo das Classificações de Auditoria	53
Figura 5 – Modelo de Pesquisa: Ciclo dos Mecanismos de Melhores Práticas de TI na Auditoria Tributária	55
Figura 6 – Organograma da SEFAZ/SE: Instâncias Superiores e Médias da Administração	62

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Técnicas Contábeis e Respectivos Procedimentos	33
Quadro 2 – Módulos do Sistema Público de Escrituração Digital	40
Quadro 3 – Benefícios da Nota Fiscal Eletrônica	41
Quadro 4 – Conceitos de Auditoria por Autores e Instituições Normativas	47
Quadro 5 – Organização das Categorias e Elementos de Análises	58
Quadro 6 – Atributos e Competências da SEFAZ/SE	61
Quadro 7 – Relação dos Auditores Entrevistados	64

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 OBJETIVOS	19
1.1.1 Objetivo geral	20
1.1.2 Objetivos específicos	20
1.2 JUSTIFICATIVA	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	24
2.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	24
2.2 <i>FRAMEWORK</i> ISO/IEC 38500	25
2.4 TÉCNICA AUDITORIA	32
2.4.1 Auditoria e a teoria da agência	35
2.4.2 Auditoria nas entidades privadas e nos órgãos públicos fazendários	37
2.5 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL	38
2.5.1 Impactos do sistema público de escrituração digital na contabilidade e empresas	42
2.5.2 Impactos do sistema público de escrituração digital no Fisco	44
3 MARCO TEÓRICO E MODELO DA PESQUISA	47
3.1 REVISÃO DAS TERMINOLOGIAS CONCEITUAIS DA AUDITORIA	47
3.2 A INSERÇÃO E A ATUAÇÃO DA AUDITORIA NAS ORGANIZAÇÕES	51
3.3 MODELO DA PESQUISA RESULTANTE DO MARCO TEÓRICO	54
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	56
4.1 ESTRATÉGIA DA PESQUISA	56
4.2 FONTE DE EVIDÊNCIAS E ELEMENTOS DE ANÁLISES	57
4.3 ANÁLISES DOS DADOS	58
5 A SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SERGIPE	60
6 ANÁLISE DOS DADOS	64
6.1 GESTÃO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	65
6.2 MONITORAMENTO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	67
6.3 MEDIÇÃO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	69
6.4 AVALIAÇÃO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	72
6.5 ADEQUAÇÃO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	75
7 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	78
8 CONCLUSÃO	80

8.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	83
APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista	95
APÊNDICE B – Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Gestão de TI	97
APÊNDICE C – Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Monitoramento de TI	97
APÊNDICE D – Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Medição de TI	98
APÊNDICE E – Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Avaliação de TI	99
APÊNDICE F – Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Adequação de TI	101

1 INTRODUÇÃO

À medida que a empresa se desenvolve, crescendo de tamanho e atuação no mercado, suas atividades tornam-se mais complexas: ampliam-se os fornecedores, os clientes, os financiadores credores e o interesse tributário do governo. Devido a estes fatores, o leque para o cumprimento de exigências legais é estendido, surgindo, então, maiores necessidades de controles (ALMEIDA, 2017).

Neste contexto, as mudanças ambientais provocam ameaças às organizações. Consequentemente, diante de novos cenários, elas buscam desenvolver estratégias para se manterem competitivas no mercado (BRITO; BRITO, 2012). Uma dessas alternativas é o uso da Tecnologia da Informação (TI). Jensen e Sage (2000) esclarecem que devido aos progressos das tecnologias, impulsionados pela globalização e pela complexidade das operações dos diversos negócios, os estudos concernentes ao desempenho das organizações direcionaram-se para sistemas informatizados.

A informatização é importante ferramenta para o desempenho organizacional, cuja medição não deve ser desprezada. Richard *et al.* (2009) afirmam que a medição é critério avaliativo da evolução organizacional ao longo do tempo e é essencial para a sobrevivência e o sucesso dos negócios modernos, envolvendo diversas áreas da organização: tecnologia, marketing, operações, recursos humanos, estratégia e ações específicas de atuações de funcionários e gerentes. No tocante a área tecnológica, estes autores inserem o desenvolvimento tecnológico nos estudos das dimensionalidades do contexto ambiental e dos resultados esperados em cada caso.

Ainda em relação ao desempenho das organizações, têm-se realizado estudos voltados para os setores governamentais públicos. Modell (2001) expõe que as implicações decorrentes das transformações inerentes ao setor público têm gerado interesses de pesquisadores para a medição das atividades que são ofertadas à sociedade, pelos setores estatais.

Neste diapasão, destaca-se que para cumprir o principal objetivo governamental, que é satisfazer as necessidades sociais por meio das prestações de serviços à sociedade, os entes públicos desenvolvem atividades de obtenções de receitas e realizações de dispêndios de recursos financeiros. A principal fonte de recursos financeiros públicos é a tributação (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Na arrecadação dos tributos, os processos de auditorias tributárias desenvolvidos pelo Fisco passam por grandes transformações decorrentes de vários fatores, tais como: novas

exigências constitucionais na área da tributação; diversidades de interesses das instâncias arrecadoras de tributos e imposições legais para implantações de novas ferramentas tecnológicas para o processamento, armazenamento e utilizações das informações fiscais informatizadas das empresas (SILVA; CERQUEIRA, 2018).

É importante ressaltar que na estrutura administrativa brasileira, a administração tributária tem prioridade em termos de investimentos públicos, uma vez que as atividades tributárias são essenciais ao funcionamento do Estado. Um exemplo dessas atividades é a auditoria de tributos, exercida por servidores de carreira específica: os Auditores de Tributos. Estes aspectos estão expressos na Constituição Federal do Brasil (BRASIL, 1988).

Para fazer valer sua posição de prioridade na administração pública, os órgãos fazendários buscam aperfeiçoamentos e celeridades nas arrecadações dos tributos. Nesta toada, o poder estatal brasileiro impõe que os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) disponibilizem suas informações contábeis, trabalhistas e tributárias aos Fiscos: Federal, estaduais e municipais por meio de ferramentas tecnológicas. Santos (2018) esclarece que os Fiscos utilizam as ferramentas tecnológicas para armazenar os dados fiscais dos contribuintes para, posteriormente, desenvolver diversos processos de auditoria tributária.

Neste contexto, os sistemas informatizados inseridos nas auditorias tributárias exercem importante papel para a efetividade do atingimento dos objetivos pretendidos, em especial para o controle e arrecadação do principal item da receita pública estatal: o tributo. Baunsgaard e Keen (2010); Bezerra Filho (2015); Carvalho e Cerccato (2017) abordam que a receita pública é a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva e que acresce elemento positivo no patrimônio do Estado.

Com o objetivo de, entre outros, otimizar a arrecadação de tributos, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é uma das tecnologias da informação que foram implantadas no sistema tributário brasileiro para os processos de armazenamentos das informações tributárias impostas às empresas e para utilização dos processos de arrecadações de tributos pelos Fiscos (JORDÃO *et al.*, 2015).

O SPED armazena informações operacionais, patrimoniais, econômicas e financeiras das empresas (BLAU *et al.*, 2014). Este sistema é amplamente utilizado pelos Entes Federativos do Brasil nos processos de planejamento, implementação, monitoramento, fiscalização, controle e auditoria da arrecadação da receita tributária (SERGIPE, 2016; BRASIL IV, 2018).

A implantação do SPED na estrutura tributária brasileira ocasiona impactos na contabilidade, nas empresas e na arrecadação de tributos pelo Fisco (JORDÃO *et al.* 2015). Por

sua vez, a arrecadação de tributos é uma importante dimensão para o desempenho organizacional da administração pública fazendária. Entretanto, para que haja sucesso na arrecadação dos tributos é imprescindível o desempenho da TI utilizada na auditoria tributária (SILVA; CERQUEIRA, 2018).

As informações inseridas no aparato tecnológico do SPED são utilizadas pela administração pública nos processos de interesses fiscais, objetivando o bom desempenho organizacional. Para tanto, os utilizadores do SPED necessitam de outras tecnologias de informação capazes de interação e de funcionamento paralelo com o SPED (SILVA; CERQUEIRA, 2018).

Dada a importância das atividades de auditoria tributária e o fato de serem aplicadas por meio de sistemas informatizados específicos, as efetivações de boas práticas de TI nesta área são fundamentais para o alcance das estratégias definidas para as finanças públicas (ESAF, 2016). Neste contexto, é imprescindível a presença de eficientes mecanismos de boas práticas de TI empregada no órgão arrecadador, principalmente a TI utilizada nas auditorias automáticas e nas auditorias convencionais eletrônicas, cujos resultados impactam no desempenho organizacional do Fisco (BRASIL IV, 2018). Depreende-se, destas considerações, a necessidade de conhecimento dos mecanismos de boas práticas da TI utilizada na auditoria de tributos, pelo Fisco.

Os mecanismos de boas práticas de TI estão inseridos nos estudos da governança de TI, que têm forte interesse em como as organizações asseguram que as suas estratégias e práticas de TI têm sido utilizadas para auxiliar a estratégia da organização e implementar as práticas de informação (MCGINNIS *et al.*, 2004).

Nos estudos que enfatizam sobre a importância dos mecanismos de boas práticas de TI, vários modelos são desenvolvidos, entre eles destacam-se os que objetivam a eficiência, a eficácia, a economicidade e desempenho da TI, definindo regras e mecanismos de melhores práticas. Entre tais regras e mecanismos, destaca-se o *framework* ISO/IEC 38500. Sua sigla identifica as duas entidades que conjuntamente publicaram a norma: as letras ISO identificam a entidade *International Organization for Standardization* e as letras IEC identificam a entidade *International Electrotechnical Commission* (ABNT, 2018).

O *framework* ISO/IEC 38500 busca alinhar os investimentos de TI com a missão, a estratégia, os valores e a cultura organizacional (LUNARDI; DOLCI; MAÇADA, 2010). É norma internacional editada para fins da governança corporativa e da TI. Sua primeira edição foi publicada no ano de 2009. Esta norma fornece princípios orientadores para administradores

de organizações: proprietários, diretores, sócios, executivos, gerentes ou similar, sobre como utilizar a TI de forma aceitável, eficaz e eficiente nas suas organizações (ISO, 2015).

As orientações contidas na ISO/IEC 38500 permitem melhorar o desempenho da organização e da TI, tanto de empresas do setor privado quanto os setores da área pública, contribuindo para que os diretores retenham os custos e obtenham uma melhor relação custo-benefício com equipamentos de TI. Esta norma favorece que a tomada de decisão sobre o investimento em TI permaneça clara e transparente e que os riscos associados sejam claramente compreendidos (CALDER, 2018).

A ISO/IEC 38500 é norma de alto nível que propõe boas práticas para avaliar, dirigir e monitorar a governança de TI, estabelecendo seis princípios orientadores para tomada de decisões: Responsabilidade, Estratégia, Aquisição, Desempenho, Conformidade e Fator Humano (VILLOTA, 2014). Destaca-se que tais princípios de TI tratam sobre mensurar a importância, a satisfação e a adequabilidade da TI às estratégias do negócio por meio de mecanismos de boas práticas de TI, destacando a Gestão, o Monitoramento, a Medição, a Avaliação e a Adequação (ISACA, 2015).

O contexto supracitado evidencia a problemática desta pesquisa: a inserção da TI nos processos de arrecadações de receitas pelas fazendas públicas, a implantação do SPED na estrutura tributária brasileira e os consequentes impactos nos processos de arrecadação de tributos pelo Fisco, compõem o conjunto de fatores que implicam na efetividade dos mecanismos de boas práticas de TI da auditoria tributária realizada pelos auditores fiscais tributário dos entes federativos do Estado Brasileiro.

Considerando que os mecanismos de boas práticas de TI são premissas para o sucesso da auditoria de tributos executada pelos auditores de tributos, com o apoio do SPED, identifica-se o seguinte problema: **qual a percepção dos auditores de tributos quanto aos mecanismos de boas práticas de TI do *framework* ISO/IEC 38500 nas execuções da auditoria tributária informatizada da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe (SEFAZ/SE), após a implantação do SPED?**

1.1 OBJETIVOS

Neste tópico são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa. Tais objetivos têm a pretensão de responder ao problema de pesquisa descrito acima.

1.1.1 Objetivo geral

Analisar a percepção dos auditores de tributos quanto aos mecanismos de boas práticas de TI do *framework* ISO/IEC 38500 nas execuções da auditoria tributária informatizada da SEFAZ/SE, após a implantação do SPED.

1.1.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos foram definidos com fundamento nos mecanismos de boas práticas de TI, insertos no *framework* ISO/IEC 38500: Gestão, Monitoramento, Medição, Avaliação e Adequação (ISO, 2015).

Os objetivos específicos são:

- a) Averiguar a **gestão** exercida sobre os recursos orçamentários alocados para garantir as prioridades da TI utilizada na auditoria tributária;
- b) Investigar os **monitoramentos** relacionados às execuções e utilidades da TI empregada nos procedimentos da auditoria tributária e os resultados dos monitoramentos causarem conflitos entre auditores e gerentes;
- c) Compreender as **medições** aplicadas para avaliar os resultados que estão sendo obtidos com a utilização da TI executada nos procedimentos da auditoria tributária e as divulgações dos resultados das medições;
- d) Examinar as **avaliações** sobre as ideias e propostas, as integridades das informações e proteções dos ativos da TI utilizada na auditoria tributária e os respectivos resultados estarem refletindo planejamento;
- e) Averiguar a **adequação** em relação à disponibilidade e qualidade dos serviços da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária e a preferência de investimentos naquela TI.

1.3 JUSTIFICATIVA

As Secretarias de Estado da Fazenda são órgãos integrantes da administração pública direta de governo dos Estados do Brasil e têm por finalidade programar, organizar, executar e gerenciar os recursos públicos estaduais (SERGIPE, 2016).

Entre as ações estratégicas desses órgãos se destacam a auditoria tributária, a arrecadação dos tributos e as aplicações das finanças estaduais (SERGIPE, 2015). Neste contexto, os órgãos fazendários governamentais devem empreender ações estratégicas contínuas para o aparelhamento, a reestruturação e a modernização dos procedimentos de auditoria tributária, uma vez que esta técnica contábil, realizada por Auditores Fiscais Tributários (AFTs), é importante instrumento de controle e garantia das arrecadações de recursos públicos (SILVA; CERQUEIRA, 2018).

Na execução dos procedimentos de auditoria tributária informatizada utilizam-se as informações cadastrais, operacionais e fiscais obrigatoriamente enviadas eletronicamente pelas empresas ao Fisco. Do outro lado, os Entes Públicos armazenam as informações das empresas por meio de recurso da Tecnologia da Informação (TI) para, entre outras finalidades, utilizar tais informações nas auditorias tributárias (YOSHITAKE; GUSMÃO; FRAGA, 2014). Portanto, a auditoria tributária informatizada ou automatizada é desenvolvida por meio de recursos da TI.

Neste diapasão, é importante que o auditor de tributos tenha à sua disposição um conjunto de recursos tecnológicos para cruzamentos de informações e levantamentos de dados estatísticos que permitem maior eficácia, rapidez e produtividade nas auditorias que realiza. Estas são as condições mínimas necessárias para a otimização da arrecadação da receita pública tributária.

Observa-se que o ambiente da auditoria tributária converge para as afirmações de Albertin e Albertin (2008) de que a TI é importante componente organizacional que permeia praticamente todas as ações internas e externas das organizações, e o valor que a TI poderá agregar à organização está diretamente relacionado com a qualidade dos seus estudos. Sendo assim, justifica-se a realização desta pesquisa, uma vez que contribui com os estudos dos mecanismos de boas práticas de TI.

Ressalta-se que, em relação aos estudos na área da auditoria, Cunha, Correa e Beuren (2010) identificaram que no período de 2005 a 2008 os assuntos academicamente mais publicados no Brasil e internacionalmente, acerca da auditoria, foram: amostragem na auditoria, auditores internos, auditoria interna, controle interno, gestão de conhecimentos dos auditores, normas de auditoria, profissão de auditoria, testes de observância e testes substantivos.

Pesquisa desenvolvida por Camargo *et al.* (2013) identificou que os principais assuntos abordados sobre auditoria, entre os anos de 2005 e 2010, estão relacionados aos relatórios da auditoria, a troca de auditores, aos conselhos e comitês, a qualidade da auditoria e aos procedimentos de auditoria. Posteriormente, Ribeiro (2015), ao investigar a produção

acadêmica do tema auditoria, publicada em periódicos brasileiros no período de 1999 a 2013, identificou os temas abordados que ficaram em evidência foram: auditoria independente, governança corporativa, procedimentos de auditoria e gestão pública.

Em pesquisa bibliométrica com objetivo de analisar o perfil da produção acadêmica na área de auditoria interna em periódicos e congressos nacionais no período entre 2006 e 2017, Souza; Machado e Machado (2017) concluíram que a produção de trabalhos sobre auditoria interna não é muito elevada e constitui um campo que ainda precisa ser melhor explorado pelos pesquisadores dessa área.

Portanto, existe lacuna acadêmica sobre o tema tecnologia da informação na auditoria tributária. Assim sendo, destaca-se a importância da pesquisa, uma vez que trata sobre mecanismos de boas práticas de TI aplicados em auditorias tributárias desenvolvidas em órgãos fazendários do setor público.

Diante o exposto, justifica-se a realização deste estudo pelo motivo de proporcionar reflexões sobre as realizações de auditorias com uso de TI e, também, análises e compartilhamentos de instrumentos para aprimorar as principais operações desenvolvidas a favor da boa gestão dos recursos públicos (SILVEIRA, 2015). Destarte, pretende-se, com os resultados encontrados, contribuir com subsídios acadêmicos para futuras avaliações das aplicações de mecanismos de boas práticas da TI empregada nos procedimentos da auditoria tributária executada por auditores de tributos das secretarias de fazenda de Estado.

A realização deste estudo é justificada, também, pela importante contribuição em investigar as características da auditoria que estão inclusas nas terminologias conceituais de autores e de normas editadas por organizações envolvidas com a auditoria e com a contabilidade. Justifica-se, ainda, por contribuir com as investigações sobre a importância da auditoria como ferramenta inclusa na governança de TI, favorecendo com reflexões sobre a efetivação dos mecanismos de boas práticas de TI do *framework* ISO/IEC 38500, na auditoria de tributos estaduais.

Esta pesquisa contribui na exploração de assuntos sobre a auditoria, indo ao encontro do entendimento de Camargo *et al.* (2014) que afirmam haver avanços significativos nesta produção, nos últimos anos, entretanto alguns assuntos e estratégias de pesquisa sobre auditoria são pouco explorados.

Justifica-se a realização desta pesquisa uma vez que há escassa quantidade de estudos que estabeleçam relações da ISO/IEC 38500 na perspectiva de outros *frameworks* de TI. Este posicionamento coaduna com Villota (2014) que afirma ter encontrado, pelas pesquisas

na literatura, lacuna conceitual que precisa ser entendida nos inter-relacionamentos com *frameworks* de TI, incluindo a norma ISO/IEC 38500.

O estudo teve como perspectiva aplicada, o interesse em devolver à Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe os resultados encontrados, de modo a contribuir para programas de capacitações de auditores e de melhorias dos sistemas informatizados aplicados à auditoria de tributos.

Esta pesquisa está estruturada em oito capítulos. Inicia-se com a presente introdução que esclarece os pontos de partida deste trabalho e de sua linha de pesquisa. Em seguida, no capítulo 2, apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa, tratando sobre os seguintes temas: tecnologia da informação, *framework* ISO/IEC 38500, técnica da auditoria e Sistema Público de Escrituração Digital. No capítulo 3, apresenta-se o marco teórico e o modelo da pesquisa, tratando sobre: revisão das terminologias conceituais da auditoria, a inserção e a atuação da auditoria nas organizações e o modelo da pesquisa. Em seguida, no capítulo 4, são expostos os procedimentos metodológicos, com a estratégia da pesquisa, a fonte de evidências e elementos de análises, seguindo com as análises dos dados. No capítulo 5, apresenta-se o órgão do estudo de caso. Posteriormente, apresentam-se as análises dos dados, os resultados encontrados, a conclusão e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção expõe a temática da tecnologia da informação e dos mecanismos de boas práticas de Tecnologia da Informação (TI) à luz de proposições teóricas. Versa, ainda, sobre o *framework* ISO/IEC 38500, as dimensões da técnica contábil auditoria e sua inserção nas organizações privadas e na estrutura dos órgãos das fazendas públicas, por fim, discorre acerca do o Sistema Público Digital (SPED), sua estrutura e os impactos na contabilidade, nas empresas e no Fisco.

2.1 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

A tecnologia da informação é uma das mais estratégicas na maioria das organizações, seja pública ou privada. À medida que a TI vai alcançando papel cada vez mais importante nas organizações, surgem novos desafios, especialmente porque em muitas organizações a infraestrutura de TI já faz parte do negócio, sendo muito difícil separar o seu impacto das demais atividades (BRITO; BRITO, 2012).

Dada a importância da TI nas organizações, a boa governança do Desempenho de Tecnologia da Informação (DTI) é imprescindível para o sucesso dos negócios. Putz, Rasoto e Ishikawa (2015) apontam que as principais atribuições da governança de TI são: (i) manter os recursos e serviços de TI alinhados à estratégia do negócio; (ii) gerenciar os serviços terceirizados, o risco e as mudanças organizacionais; (iii) priorizar e estimar o impacto de projetos tecnológicos e inovação tecnológica e (iv) analisar a eficácia dos investimentos e projetos por meio do conhecimento e gerenciamento dos benefícios, custos e riscos da TI.

É relevante frisar que o desempenho constitui conceito associado a resultados alcançados por uma organização em certo período, o que pode ser avaliado por meio de parâmetros quantificáveis denominados indicadores: variável mensurável, que tem como função indicar, utilizando escalas referenciais específicas, um estágio de desenvolvimento desejável para a organização ou parte dela. (GUIMARÃES, 1998; SONNENTAG; NIESSEN; OHLY, 2004; FERNANDES; FLEURY; MILLS, 2006).

A avaliação realizada para definir os resultados da organização deve atender às necessidades da empresa, departamento ou projeto que está sendo avaliado para verificar o atingimento dos objetivos e das metas previstas. Os resultados favorecem identificar a necessidade de mudanças e os impactos que outras modificações já ocasionaram na organização (BRANDÃO; BORGES-ANDRADE; GUIMARÃES, 2012).

Buscando aprimorar a gestão do DTI, alguns autores têm proposto a utilização de instrumentos que procuram equilibrar a definição de indicadores e metas em diferentes perspectivas ou dimensões. Oliveira, Maçada e Oliveira (2016) afirmam que dentro da esfera do desempenho organizacional insere-se a dimensão operacional, com indicadores não financeiros, como tecnologia e qualidade.

Na dimensão operacional da tecnologia, citada por Oliveira, Maçada e Oliveira (2016), a governança de TI insere os mecanismos de boas práticas de TI. Tais mecanismos são categorias operacionais que preconizam pela eficiência, eficácia e economicidade da TI. Algumas destas categorias são: controle, planejamento e organização, aquisição e implementação, entrega e suporte, gestão, monitoramento, medição, avaliação, adequação, gerenciamento de ativos e de riscos, entre outros (RIEKSTIN, 2012).

Os mecanismos de boas práticas de TI viabilizam o desempenho organizacional e o DTI. Nos estudos que enfatizam sobre a importância das boas práticas de TI, vários modelos são desenvolvidos. Entre eles, destacam-se os que objetivam a eficiência, a eficácia e a economicidade da TI, definindo regras e mecanismos de boas práticas.

Entre os modelos definidores dos mecanismos de boas práticas de TI, destaca-se o uso de *frameworks*, tais como *Control Objectives for Information and Related Technologies* (CobiT), *Technology Infrastructure Library* (ITIL), *International Organization for Standardization 17799* (ISO 17799), *International Organization for Standardization 27001* (ISO 27001), *International Organization for Standardization* e *International Electrotechnical Commission 38500* (ISO/IEC 38500), *Service Level Agreement* (SLA) e *Project Management Institute* (PMI), que buscam alinhar os investimentos de TI com a missão, a estratégia, os valores e a cultura organizacional (LUNARDI; DOLCI; MAÇADA, 2010; FERNANDES; ABREU, 2014).

Para as pretensões deste trabalho é relevante abordar sobre o *framework* ISO/IEC 38500 e suas particularidades gerais e específicas.

2.2 FRAMEWORK ISO/IEC 38500

A ISO/IEC 38500 é uma norma internacional aplicada à governança corporativa de tecnologia da informação. Sua sigla identifica as duas entidades que conjuntamente publicaram a norma. As letras ISO identificam a entidade *International Organization for Standardization* e as letras IEC identificam a entidade *International Electrotechnical Commission*. A publicação da última versão internacional desta norma ocorreu no ano de 2015 (ABNT, 2018).

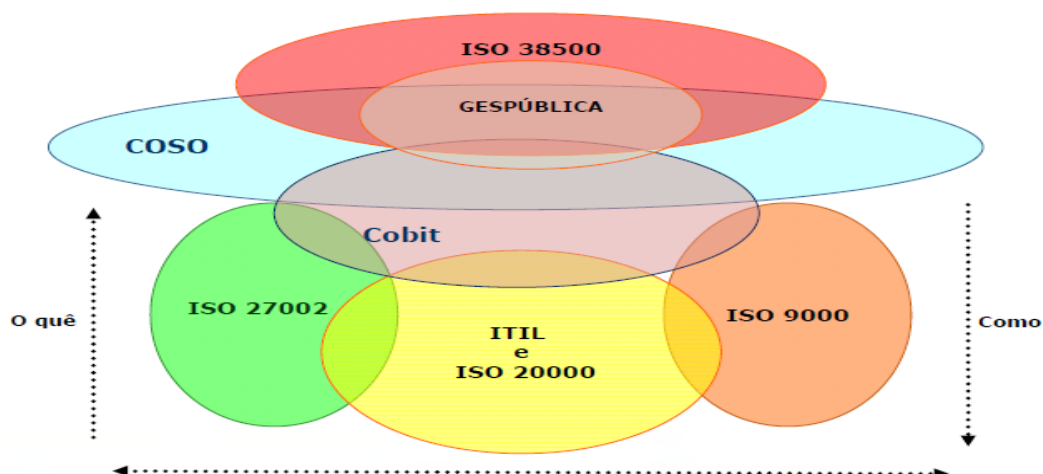
No Brasil, esta norma é publicada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), com última versão em 28 de novembro de 2018, com o título de Tecnologia da Informação - Governança da Tecnologia da Informação para a Organização. A sigla brasileira desta norma é ABNT NBR ISO/IEC 38500:2018, que significa: Associação Brasileira de Normas Técnicas - Norma Técnica ISO/IEC 38500:2018 (ABNT, 2018). A Associação Brasileira de Normas Técnicas indica que a ISO/IEC 38500 tem o objetivo de:

Fornecer princípios orientativos para os membros das estruturas de governança das organizações (que podem incluir proprietários, diretores, parceiros, gerentes executivos ou similares) sobre o uso efetivo, eficiente e aceitável de tecnologia da informação (TI) dentro de suas organizações (ABNT, 2018 p.1).

Portanto, a ISO/IEC 38500 é uma norma internacional para a governança corporativa de tecnologia da informação que fornece um *framework* para a governança eficaz de TI, objetivando ajudar o mais alto nível das organizações a compreender e cumprir as suas obrigações legais, regulamentares e éticas no contexto da utilização de TI de suas organizações (ABNT, 2018).

A ISO/IEC 38500 assume posição de destaque entre alguns *frameworks* utilizados como parâmetros para a ações da governança de TI. O Tribunal de Contas da União reconhece e apresenta a relevância da ISO na Figura 1, colocando-a no topo da pirâmide.

Figura 1 – Governança Corporativa e de TI Frameworks



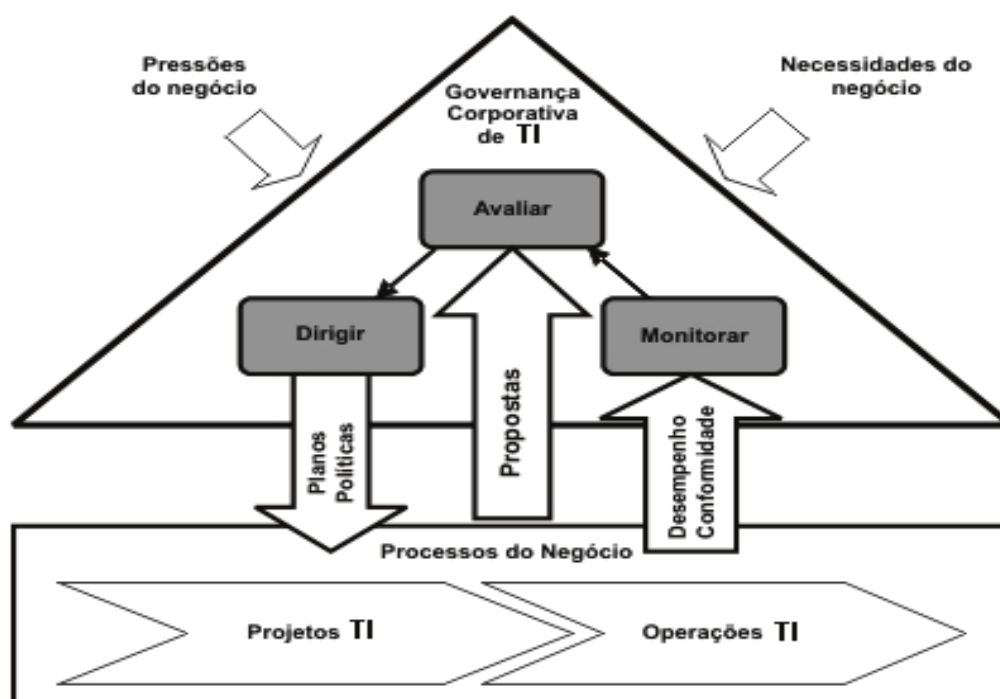
Fonte: BRANCO (2013)

A ISO/IEC 38500 não é uma certificação de qualidade, sua composição fornece estrutura de princípios para avaliação, gerenciamento e monitoramento do uso da tecnologia da

informação nas organizações. Pode-se aplicar esta norma em organizações públicas ou privadas (RIEKSTIN, 2012; FERNANDES; ABREU, 2014).

Em relação ao *framework* ISO/IEC 38500, Riekstin (2012, p.89) afirma que “dada a pouca idade da norma não são encontradas muitas referências acadêmicas e de mercado acerca da utilização”. É importante frisar que o referido *framework* expõe que convém aos dirigentes a governança da TI através de três tarefas principais: avaliar, monitorar e gerir a TI (ISO, 2015). Para melhores esclarecimentos, apresenta-se o modelo do ciclo das tarefas Avaliar-Dirigir-Monitorar para a Governança de TI, do supracitado *framework*, conforme Figura 2.

Figura 2 – Modelo Para Governança de TI do *Framework* ISO/IEC 38500



Fonte: ISO (2015)

Observa-se, neste modelo, que as pressões e necessidades do negócio requerem governança corporativa que atue desenvolvendo tarefas de avaliação, direção e monitoramento da TI nos planos e políticas, nas propostas, no desempenho e na conformidade operacional, tendo como base os processos dos negócios: os projetos e operações da tecnologia da informação. Sobre este modelo, Sylvester (2011) esclarece que a ISO/IEC 38500 objetiva fornecer uma estrutura de princípios para que diretores, proprietários, conselheiros e semelhantes desempenhem uma governança eficaz de TI em qualquer organização, seja de

menor ou maior porte, independentemente de ser privada ou pública, da finalidade, do projeto ou da estrutura.

Em sua estrutura, a ISO/IEC 38500 apresenta seis princípios que caracterizam uma boa governança de TI, são eles: Responsabilidade, Estratégia, Aquisição, Conformidade, Comportamento Humano e Desempenho (ISO, 2015).

O princípio da responsabilidade trata sobre estabelecer responsabilidades compreensíveis para a TI. O princípio da estratégia refere ao planejamento da TI para que ofereça melhor suporte à organização. O princípio da aquisição está relacionado a validar as aquisições de TI, buscando equilíbrio entre benefícios, oportunidades, custos e riscos, tanto no curto quanto no longo prazo. O princípio da conformidade trata sobre garantir a conformidade da TI junto à legislação e demais regulamentos, buscando a transparência. O princípio do comportamento humano aborda sobre a garantia da utilização dos recursos de TI e o respeito aos fatores humanos. O princípio de desempenho trata sobre a garantia da melhor performance da TI, sempre que necessário, medindo e monitorando (RIEKSTIN, 2012; VILLOTA, 2014; ISACA, 2015).

Destaca-se que estes princípios estabelecidos na ISO/IEC 38500, em seu conjunto, apresentam mecanismos de boas práticas de TI, com destaque para a Gestão, o Monitoramento, a Medição, a Avaliação e a Adequação (ISO, 2015). Nos parágrafos seguintes serão feitas abordagens realçando sobre como cada um deles e suas presenças nos princípios da supracitada ISO/IEC.

Sobre a mecanismo Gestão de TI é tratado no princípio Desempenho de TI, na tarefa dirigir, a qual preconiza que “os dirigentes assegurem que recursos suficientes sejam alocados de forma a garantir que a TI atenda às necessidades da organização, de acordo com as prioridades acordadas e restrições orçamentárias (ISO, 2015 p.13).

Souza *et al.* (2016) esclarecem que a gestão de TI está voltada para o ato e o efeito de gerir; administrar, gerenciar os recursos de automação, com investimentos necessários ao seu bom desempenho. Com a vasta utilização da TI nas organizações, gerou-se dependência dos negócios em relação aos seus projetos. Esta situação impacta na gestão da TI, criando constantes cobranças com relação à sua excelência, demandando um conjunto de práticas e de prioridades nas alocações de recursos e investimentos na área, para mitigar ou minimizar os percalços da sua gestão (GOMES; DOURADO, 2016).

Brandão; Borges-Andrade e Guimarães (2012, p. 526) esclarecem que “As práticas de gestão dizem respeito às ações organizacionais relacionadas a melhoria dos processos de trabalho, capacitação profissional, estímulo à participação dos empregados e disponibilidade de

orientações, entre outras”. Sobre a gestão de TI para o âmbito governamental, Coelho (2001) assevera que os processos de reforma e modernização da gestão pública devem enfrentar o desafio das inovações tecnológicas em que a expansão da produção do trabalho esteja associada ao estabelecimento da sociedade do conhecimento tecnológico

Em relação ao mecanismo de boa prática Monitoramento de TI, suas execuções e utilidades, resultados e respectivos conflitos, a ISO/IEC 38500 preconiza no princípio da Estratégia de TI, na tarefa avaliar, que “os dirigentes avaliem os desenvolvimentos em TI e os processos dos negócios para garantir que a TI apoiará as necessidades futuras” e, na tarefa monitorar, que “os dirigentes monitorem o uso da TI para assegurar que os benefícios pretendidos estão sendo alcançados (ISO, 2015 p.11).

Neste contexto, Saito e Silveira (2008) esclarecem o monitoramento é um conjunto de mecanismos internos e externos, de incentivo e controle. Os resultados do monitoramento melhoram o desempenho das políticas, sendo possível tornar decisões mais eficientes e eficazes sobre as aplicações dos recursos públicos ou privados (VAITSMAN; RODRIGUES; PAES-SOUSA, 2006). Portanto, o monitoramento é instrumento que contribui para garantir a concretização dos objetivos e metas da organização (AMARAL, 2014).

Vaitsman; Rodrigues e Paes-Sousa (2006) esclarecem que o monitoramento consiste no acompanhamento contínuo, cotidiano pelos gerentes, do desenvolvimento dos programas e políticas em relação aos objetivos e metas. O monitoramento deve ser capaz de prover informações sobre o programa para seus gestores, permitindo a adoção de medidas corretivas para melhorar a operacionalização.

Entretanto, é relevante frisar os esclarecimentos de Farias e Vaitsman (2002) sobre o fato de que toda organização está baseada em uma estrutura complexa de divisão e especialização do trabalho que implica a articulação entre indivíduos e grupos que, embora funcionalmente devam responder às necessidades operativas da organização, tendem a desenvolver interesses específicos, os quais podem dificultar em grau variado a realização dos objetivos organizacionais, dificultando o monitoramento.

Sobre o mecanismo de boa prática Medição de TI, suas aplicações avaliativas, resultados e respectivas divulgações, o princípio Comportamento Humano de TI, na tarefa dirigir, preconiza que os dirigentes exijam que riscos, oportunidades, constatações e preocupações sejam gerenciados de acordo com as políticas e procedimentos publicados e levado aos conhecimentos dos respectivos responsáveis pelas tomadas de decisões (ISO, 2015). Este mesmo princípio, na tarefa monitorar, preconiza que “os dirigentes monitorem as práticas de trabalho para garantir que são consistentes com o uso apropriado da TI” (ISO, 2015 p.15).

Richard *et al.* (2009) asseveram que a medição é critério avaliativo das atuações de funcionários e gerentes no tocante a TI, as utilizações de metas de avaliações de resultados obtidos na sua utilização e respectivas divulgações de resultados.

A medição pode ser realizada por meio de meta, que tem a função de indicar um estágio desejável da TI, por exemplo (GUIMARÃES, 1998). O processo de medição por meta para a TI e suas utilizações e utilidades, possibilita a compreensão do comportamento dos processos e a correta tomada de decisão para o controle e melhoras das práticas. Trinkenreich e Santos (2015) esclarecem que a meta aparece como informação valiosa para apoiar o controle do orçamento, elas são criadas e aplicadas com objetivo de motivar o trabalho, em prol da melhoria da qualidade de todo o serviço.

Na esteira do entendimento das metas como valiosas informações, Carvalho (2001) e Cruz (2015) realçam a importância da informação como instrumento que fomenta propostas inovadoras, contribuindo com a eficácia organizacional. Assim sendo, estes autores frisam que o acesso à informação é premissa para o seu uso como valor estratégico nas organizações. Entretanto “Para garantir um adequado fluxo de informação, a construção de sistemas de informação reforça o acesso ao conhecimento para a tomada de decisões nesses espaços, uma vez que a informação está ligada ao conhecimento do ambiente interno e também do externo” (CARVALHO, 2001 p. 2).

Quanto ao mecanismo de boa prática Avaliação de TI, das ideias ou propostas, integridade das informações, proteções de ativos e reflexos no planejamento, o princípio da Estratégia de TI, presente na ISO/IEC 38500, preconiza, na tarefa dirigir, que “os dirigentes encorajem a apresentação de propostas para usos inovadores da TI que permitam que a organização possa responder a novas oportunidade e desafios, e empreender novos negócios ou melhorar processos” (ISO, 2015 p.11).

O princípio Desempenho, na tarefa avaliar, preconiza que “os dirigentes avaliem proposições dos gerentes para assegurar que a TI apoiará os processos do negócio com a capacidade e competências necessárias” (ISO, 2015 p.13). Este mesmo princípio, nesta mesma tarefa, preconiza que “os dirigentes avaliem os riscos à integridade da informação e à proteção dos ativos de TI, incluindo a propriedade intelectual e a base de conhecimentos da organização (ISO, 2015 p.13).

Pimenta e Quarema (2016), no tocante à avaliação de TI, inserem as efetivações da proteção das informações de TI e as proteções dos ativos de TI, direcionando a garantia da segurança dessas informações e desses ativos como fator de sucesso nas organizações. Brandão, Borges-Andrade e Guimarães (2012) abordam que ao avaliar a TI, deve-se considerar os

aspectos da ocorrência de mudanças organizacionais, pois acarretam alteração da tecnologia. Ao investir em tecnologia, deve-se avaliar o impacto e os custos, para que haja um completo aproveitamento das potencialidades da TI e as mudanças na qualificação dos recursos humanos.

Em qualquer organização é fundamental a consolidação de uma cultura de avaliação: conjunto de práticas e crenças legitimando a avaliação como parte da gestão de programas e políticas (VAITSMAN; RODRIGUES; PAES-SOUSA, 2006). Neste contexto, a TI deve ser inserida entre as áreas prioritárias de avaliações, pela importância que ocupa na organização.

Os investimentos em TI com base no planejamento fundamentado nos resultados da avaliação constante, proporciona menos custos e maiores rendimentos. Lunardi; Dolci e Maçada (2010, p.09) constataram que “as empresas que investiram em TI de forma planejada apresentaram desempenho percebido superior às demais, especialmente quanto à redução dos custos operacionais”.

Em relação ao mecanismo de boa prática Adequação de TI, sua disponibilidade, qualidade e preferência de investimentos, o princípio da Responsabilidade de TI, presente na ISO/IEC 38500, preconiza, na tarefa avaliar, que “os dirigentes devem garantir o uso e entrega eficaz, eficiente e aceitável da TI no apoio dos objetivos atuais e futuros do negócio” (ISO, 2015 p.10). O princípio Aquisição de TI, na tarefa monitorar, preconiza que “os dirigentes monitorem os investimentos de TI para assegurar que eles forneçam as capacidades requeridas (ISO, 2015 p.12).

Trinkenreich e Santos (2015) enfatizam que a busca por adequação da TI poderá apoiar a melhoria dos processos. Para verificar a adequação é preciso documentar por meio de diferentes processos de coleta e armazenamento de dados e comunicar o resultado aos interessados, para retorno dos efeitos da adequação. Os executivos de negócio devem ter uma atitude em relação com a TI adequada, permitindo que as inovações sejam aproveitadas pela organização como parte de sua estratégia e operacionalização (GOMES; DOURADO, 2016).

Albertin e Albertin (2008) asseveram que os processos gerenciais internos, que incluem formular estratégias de TI, têm que desenvolver a aplicação de TI adequada e gerenciar o desenvolvimento de aplicações de TI efetivamente. Estes autores argumentam que a TI é desenvolvida pelo esforço das pessoas, então, para avaliar sua adequação, deve-se considerar as pessoas. Somente avaliando os dois recursos, pessoas e TI no desenvolvimento, é possível obter o valor efetivo de TI.

A adequação de TI tem relação direta com os treinamentos dos servidores, como forma de evitar o risco de perda de conhecimento organizacional (HOLANDA FILHO;

OLIVEIRA, 2012). Este é, também, o entendimento de De Grip e Sauermann, (2013) e de Galvão; Monte-Mor e Tardin (2017) que notam na adequação de TI a qualidade de ser um mecanismo que tem relação com capacitação e treinamento dos seus usuários.

Para que tais investimentos mostrem resultados tangíveis para as organizações, os programas de treinamento devem ser adequadamente projetados e sua implementação posteriormente avaliada. Nesse caso, os objetivos do treinamento devem estar alinhados aos critérios dos mecanismos de boas práticas e desempenho, a fim de aumentar a eficácia dos treinamentos realizados e a eficiência no uso da tecnologia (DE GRIP; SAUERMAN, 2013; GALVAO; MONTE-MOR; TARDIN, 2017).

A adequabilidade de TI, assim como outros mecanismos de boas práticas de TI, quando ineficiente, dificulta que a administração possua informação qualificada e relevante sobre as operacionalidades automatizadas. Portanto, ocorre a probabilidade de o proprietário não possuir informação para avaliar adequadamente os resultados dessas ações (MACHADO; FERNANDES; BIANCHI, 2016).

Em relação às abordagens supracitadas sobre os mecanismos de boas práticas de TI, observa-se que suas aplicabilidades são essenciais em qualquer atividade que envolva o emprego de sistemas informatizados, a exemplo da auditoria, cujos processos convencionais têm se mostrado insuficientes e, deste modo, está sendo automatizada com utilização da TI (FOLADOR *et al.*, 2018). Neste contexto, o subtópico seguinte aborda sobre a técnica auditoria.

2.4 TÉCNICA AUDITORIA

O princípio contábil da entidade reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial. Este preceito está capitulado na Resolução nº 750 de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 1993) e referendado pela NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (BRASIL, 2016).

Portanto, as Ciências Contábeis têm como objeto de estudo o patrimônio, que é o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes às pessoas físicas e jurídicas. O principal objetivo desta ciência é oferecer aos interessados, os investidores, por exemplo, o máximo de informações possíveis sobre as situações econômica, financeira e patrimonial das organizações (MONTOTO, 2018).

Além dos objetivos contábeis relacionados diretamente aos bens, direitos e obrigações (patrimônio), outros objetivos secundários, porém não menos importantes,

perpassam as atividades desenvolvidas pelos contabilistas. A contratação destes profissionais envolve, também, a atuação para que apresentem informações e soluções obrigacionais das organizações sobre questões relacionadas às áreas: trabalhista, tributária, de custos, de gestão, entre outras (CARVALHO; CECCATO, 2017).

Para atingir seus objetivos, a contabilidade utiliza as seguintes técnicas: escriturações contábeis, demonstrações contábeis, análises das demonstrações contábeis e auditorias (MONTOTO, 2018). O Quadro 1 apresenta um resumo sobre o que consiste cada uma destas técnicas.

Quadro 1 - Técnicas Contábeis e Respectivos Procedimentos

Técnicas	Procedimentos
Escriturações Contábeis	Coletas de dados informativos das operações, pautadas em documentos idôneos que comprovem suas realizações; Registros das operações nos livros contábeis, de forma acumulada, pelo método das partidas dobradas.
Demonstrações Contábeis – DC	Elaborações das demonstrações contábeis e relatórios opcionais e obrigatórios, com base nas escriturações contábeis.
Análises das DC	Análises das demonstrações contábeis, com elaborações dos respectivos relatórios das análises.
Auditorias	Utilizações de investigações técnicas com o objetivo de opinar sobre o correto atendimento dos normativos relacionados às operações.

Fonte: Montoto (2018).

Sobre a auditoria, diversos elementos de caráter técnico contábil foram historicamente inseridos em contextos normativos. Inicialmente, o Decreto-lei nº 9.295, de maio do ano de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), define as atribuições do contador, estabelecendo que as atividades técnicas desenvolvidas pela auditoria são de exercício privativo dos profissionais da contabilidade (BRASIL, 1946).

Posteriormente, o CFC, por meio da Resolução nº 560, de dezembro do ano de 1983, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais do contador, estabeleceu a auditoria como trabalho técnico de contabilidade. O art. 3º desta mesma Resolução determina, ainda, que “são atribuições privativas dos profissionais da contabilidade a auditoria interna e operacional e a auditoria externa independente” (BRASIL, 1983 p. 01).

O crescimento das organizações e a necessidade de controle e certificação da exata realidade das informações patrimoniais impulsionaram o aumento na legalização sobre auditoria. No ano de 1965 foi editada a Lei nº 4.728, em 14 de julho, com o objetivo de disciplinar o mercado de capitais e estabelecer medidas para o seu desenvolvimento. Esta norma

atribuiu competência ao Conselho Monetário Nacional (CMN) para expedir normas gerais sobre os relatórios e pareceres de auditorias independentes, realizadas nas pessoas jurídicas de direito privado registradas no Banco Central do Brasil (BRASIL, 1965).

No ano de 1976 foi editada a Lei nº 6.385, em 07 de dezembro, com o objetivo de dispor sobre o mercado de valores mobiliários e criar a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, que passou a ter a responsabilidade de emitir normas relativas aos registros dos auditores independentes, fiscalizando as atuações e as condutas desses profissionais (BRASIL I, 1976).

Também no ano de 1976 foi editada a Lei nº 6.404, em 15 de dezembro, com o objetivo de dispor sobre as Sociedades por Ações. Esta norma estabeleceu que as companhias abertas contratassem auditoria independente, para os relatórios contábeis (BRASIL II, 1976). Alterações recentes foram realizadas nesta norma, notadamente pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 13.129/2015.

Em julho do ano de 2002 foi editada, nos Estados Unidos da América, a Lei Sarbanes-Oxley, que visa criações de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas e criações de regras para comitês supervisores das atividades e operações. Este normativo causou forte impulso na auditoria brasileira (MENDONÇA *et al.*, 2010).

Os principais impactos na auditoria brasileira, causados pela a Lei Sarbanes-Oxley foram: (i) a necessidade de implementações de controles internos confiáveis e a constituição do Comitê de Auditoria como desafios para as empresas brasileiras com ações negociadas no mercado dos Estados Unidos (SILVA *et al.*, 2009); (ii) o aumento do conservadorismo contábil (MENDONÇA *et al.*, 2010); (iii) a fiscalização da profissão e maior credibilidade às demonstrações contábeis, valorizando o trabalho de auditores e contadores, inclusive contribuindo para aumentar os honorários desses profissionais (SILVA; ROBLES JUNIOR, 2008) e (iv) a conscientização de diretores e gerentes das deficiências nos sistemas de controle interno, governança e gestão de riscos (PELEIAS *et al.*, 2010).

Outras entidades estabelecem normas relativas à auditoria e à conduta do seu profissional, entre elas estão: o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), o Banco Central do Brasil (BACEN), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Observa-se que a auditoria está envolta em normativos reguladores que estabelecem diversos padrões técnicos e de conduta profissional. Esta característica estimula o fenômeno da homogeneização dos procedimentos na auditoria, denominado de isomorfismo (MACHADO-SILVA; COSER, 2006).

Sobre isomorfismo, DiMaggio e Powell (1991 *apud* MACHADO-DA-SILVA; COSER, 2006) esclarecem que é causado por três mecanismos diferentes: coercitivo, normativo e mimético. No caso da auditoria, identifica-se forte influência do isomorfismo normativo, que “decorre diretamente do estabelecimento de padrões de uma comunidade profissional determinada com o objetivo cognitivamente fundador e dando legitimidade à sua atividade desenvolvida” (FREITAS; GUIMARÃES, 2007, p.162).

Apesar do caráter legalista, a isomorfia normativa presente na auditoria não impede que entre pesquisadores e as organizações reguladoras da atividade profissional desta área exista a incidência de razoáveis similaridades e repetições de categorias técnicas relacionadas à auditoria, entre elas está o relatório da auditoria. Neste documento a auditoria irá atestar se as informações auditadas expressam, de fato, a realidade patrimonial, econômica e financeira das organizações (CREPALDI; CREPALDI, 2016; ALMEIDA, 2017).

Em relação à utilidade do relatório da auditoria, por exemplo, Biscalquim e Vieira (2015) afiançam que a governança corporativa pode se valer das informações, sugestões ou recomendações contidas naquele documento para disseminar as informações e promover o bom relacionamento entre as partes da organização. Estes autores afirmam que tais ações refletem em maior transparência nas atividades e na consequente diminuição dos conflitos de interesses, estudados pela teoria da agência. Neste contexto, o subtópico seguinte aborda sobre a auditoria na teoria da agência.

2.4.1 Auditoria e na teoria da agência

As práticas de governança corporativa favorecem a integridade e a continuidade das atividades operacionais das organizações, uma vez que os mecanismos de governança corporativa implantados visam o alinhamento dos objetivos dos agentes envolvidos com a empresa, assegurando maior transparência e confiabilidade aos investidores (MONTE *et al.*, 2010).

O conjunto de práticas e normas da governança corporativa assegura os interesses de todos nos resultados da companhia. É um sistema de regulação da relação entre os interesses dos acionistas e os interesses da administração ou gestão e demais *stakeholders* (PIRES; MACAGNAN, 2013). Uma das práticas da governança corporativa é a realização de auditoria (SAITO; SILVEIRA, 2008).

Alguns pressupostos normativos estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) reforçam a importância da auditoria como mecanismo de utilização pela

governança corporativa, objetivando minimizar o problema de agência. A Resolução nº 986/03 do CFC, por exemplo, normatiza que a auditoria está estruturada em forma de procedimentos e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização. Esta Resolução enfatiza que a auditoria apresenta subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, uma vez que apresenta, em seu relatório, recomendações de soluções para as não-conformidades encontradas (BRASIL, 2003).

A atuação diligente do auditor no contexto da governança corporativa se configura como mecanismo para reduzir o problema de agência. Este profissional é valorizado por sua responsabilidade de verificar, opinar e atestar se as operações das empresas estão concernentes com as normas vigentes e os interesses do principal (SILVA; NIYAMA, 2013).

Observa-se, claramente, que é subjacente às finalidades da auditoria, inclusive por meio do auditor, o fornecimento de informações, subsídios e instrumentos ao principal, sobre a avaliação de desempenho dos agentes. Deste modo, fica evidente que a auditoria exerce importante atribuição no contexto da governança corporativa, desde a teoria da agência.

Entretanto, para uma efetiva contribuição na redução dos problemas de agência, as informações e soluções apresentadas por qualquer espécie de auditoria interna ou externa, pública ou privada devem ser expostas aos agentes e ao principal, diminuindo, entre eles, a distância do nível de conhecimento sobre a organização e, conseqüentemente, a assimetria da informação.

Sobre a exposição das informações produzidas pela auditoria, observa-se que as normas envoltas a esta técnica favorecem a sua disseminação. Neste particular, destaca-se a Lei 6.404/76 que estabelece que as demonstrações contábeis das empresas de capital aberto sejam publicadas em jornais e estabelecem, também, que tais documentos estejam acompanhados do relatório da auditoria externa (BRASIL I, 1976).

Esta exigência trazida pela Lei 6.404/76 favorece ao total e pleno conhecimento público aos interessados sobre as situações patrimonial, financeira e econômica das empresas. Todas estas particularidades evidenciam a contribuição da auditoria no contexto da governança corporativa, promovendo a transparência das informações, reduzindo a assimetria das informações e os custos de monitoramento dos conflitos, colaborando com a teoria da agência.

Portanto, a auditoria é uma das técnicas contábeis que pode estar presente nas organizações. Toda entidade, por natureza própria, apresentam conflitos de interesses, gerando assimetria das informações e custos de agência (MILGROM; ROBERTS, 1986). A auditoria, enquanto técnica normativa contábil apresenta características possíveis de reduzir a assimetria

das informações e os custos de monitoramentos dos problemas de agência (DEANGELO, 1981; JIRAPORN, 2006).

A atuação da auditoria amplia a transparência das organizações e reduz o conflito de interesses entre as partes interessa: financiadores, fornecedores, empreendedores e governo, como principais usuários externos; e aos acionistas, aos investidores e aos funcionários, como principais usuários internos (RIVA; SALOTTI, 2015).

Silva *et al.* (2009) afirmam que o processo de globalização ampliou a necessidade do bom relacionamento entre os *stakeholders* e que a falta de transparência das organizações e o conflito de interesses entre as partes interessadas vêm sendo apontados como causas e origens do mau funcionamento dos negócios. Estes autores apontam que a falta de transparência das organizações e o conflito de interesses entre vários envolvidos nas atividades das organizações são estudados pela teoria da agência. Neste cenário, a importância da auditoria para as organizações se efetiva desde a teoria da agência.

Assim sendo, a auditoria caracteriza-se como mecanismo técnico que contribui para a teoria da agência e a governança corporativa, uma vez que oferece opinião fundamentada sobre a organização, oportunizando identificar se os agentes estão realizando as atividades em favor do principal, nivelando as informações e reduzindo os problemas de agência, os conflitos de interesses, a assimetria das informações e os custos de agência. Neste contexto, aborda-se no subtópico seguinte, sobre a presença da auditoria nas entidades privadas e nos órgãos públicos fazendários.

2.4.2 Auditoria nas entidades privadas e nos órgãos públicos fazendários

A atuação da auditoria nas entidades favorece ao aprimoramento organizacional e ao balizamento das disseminações das informações. A auditoria mede a capacidade das operações, opinando sobre estarem atendendo ou não atendendo às normas internas e externas as quais a organização está subordinada. (CREPALDI, 2013; WANDERLEEY, 2013; MACEDO *et al.*, 2014; CREPALDI; CREPALDI, 2016; ATTIE, 2018).

Não obstante sua natureza contábil, a técnica de auditagem também é desenvolvida em áreas distintas. Destacam-se: a auditoria ambiental, a auditoria na saúde (médica, enfermagem e hospitalar), a auditoria da previdência e seguradoras, a auditoria na engenharia, a auditoria de sistemas informatizados, a auditoria na educação e a auditoria tributária. (MACEDO *et al.*, 2014). A auditoria tributária é um processo dinâmico com a finalidade de obter juízo de valor sobre ações ou omissões realizadas por pessoa física ou jurídica, em face

de normas gerais ou específicas e princípios de índole contábil e jurídico-tributária (ANDRADE FILHO, 2018).

Na auditoria tributária, também conhecida como auditoria fiscal, desenvolvem-se atividades sistemáticas com o objetivo principal de, ao examinar os registros contábeis e fiscais lavrados pela empresa, determinar o fato gerador tributário e constatar se a sua taxaço ocorreu na proporção recomendada pela legislação aplicável. Objetiva-se, também, apurar fraudes ou irregularidades que resultem em desvio de recursos financeiros do Estado (SANTOS *et al.*, 2009).

O conjunto dos tributos é a principal fonte de recursos financeiros para que a administração pública possa cumprir seu principal objetivo: satisfazer as necessidades sociais, fator decisivo da etapa de controle e avaliação do desempenho organizacional do setor público (MATIAS-PEREIRA, 2010). Machado (2016) afirma que no Brasil, assim como nos demais países com sistema político capitalista, os tributos possuem fundamental importância para manutenção daquele regime de governo.

Objetivando a garantia de recursos financeiros, necessários à consecução dos objetivos governamentais, as fazendas públicas são potenciais usuárias da auditoria tributária, uma vez que esta técnica representa importante meio de controle tributário. Na esteira da garantia de obtenções de receitas públicas por meio dos tributos, implantou-se na estrutura tributária brasileira o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que é importante ferramenta de TI utilizada nas execuções das auditorias tributárias aplicadas nos contribuintes cadastrados nos entes públicos do Brasil.

2.5 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL

Os Entes Federativos do Brasil, nos limites de suas competências tributárias têm, paulatinamente, implementado obrigações acessórias tributárias que são impostas às pessoas jurídicas. As implantações dessas mudanças estão relacionadas, principalmente, à forma de controle das informações tributárias.

No Brasil, assim como nos demais países com sistema político capitalista, os tributos possuem fundamental importância para a sua manutenção. Porém existem aspectos que interferem no entendimento de tal necessidade, principalmente relacionados à atuação do poder estatal. Machado (2016) alerta que o aumento da carga tributária torna difícil o desempenho da atividade econômica e faz crescer a resistência ao tributo e, conseqüentemente, crescem os índices de inadimplência. Do lado governamental, aumenta a pressão fiscal contra os

contribuintes, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar as condutas fiscais inseridas nas ações geradoras de tributos realizadas pelas pessoas física e jurídicas.

Em relação ao aumento da criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte é importante avultar que a história da tributação no estado brasileiro tem evoluído pelo caminho da modernização informatizada. Este é salutar, sobretudo pelo que alerta Carrilho; Castro e Couto (2006), de ser o sistema tributário brasileiro é muito complexo, com destaque para a grande quantidade de tributos e a diversidade de normas e obrigações acessórias.

Observa-se, portanto, que entre os diversos aspectos influenciadores da evolução do sistema tributário estão as exigências das obrigações acessórias, impostas pelos entes tributantes que, inegavelmente, tem sido crescente. Ao tratar sobre as exigências de obrigações acessórias tributárias no campo da informatização eletrônica, o Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008, p.16), esclarece que “durante vários anos os Fiscos criaram vários arquivos magnéticos com leiautes diferenciados contendo milhares de tipos de informações, inclusive contábeis, visando melhorias operacionais internas”.

Neste cenário, a Emenda Constitucional 42, artigo 37, inciso XXII estabelece que as administrações tributárias dos Entes federativos devem atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastro de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (BRASIL, 2003). Neste diapasão, posteriormente foi editada a Medida Provisória 2200-2/01 que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), para garantir a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica (BRASIL, 2001).

O objetivo maior destas providências está relacionado ao alto custo que as empresas brasileiras despendem para prestar informações contábeis e tributárias às Administrações Tributárias e, também, aos órgãos reguladores da atividade econômica que atua (BRASIL, IV 2018). O alto custo das empresas, para cumprir suas obrigações contábeis e tributárias, provoca perda de competitividade econômica, prejudicando sobremaneira o desenvolvimento do país. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) alerta que o pagamento dos impostos é uma das etapas de um processo burocrático. Antes disso é preciso calcular o tributo a ser recolhido, preencher uma série de formulários e analisar um emaranhado de normas. São fatores que aumentam o custo Brasil (IBPT, 2017).

Buscando minimizar a burocracia tributária brasileira, os Fiscos caminham para os avanços tecnológicos, inclusive para o melhor controle da arrecadação tributária. Neste passo, criou-se e implantou-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022/07 (BRASIL, 2007), como parte do Programa de Aceleração do Crescimento

do Governo Federal (PAC 2007-2010). O referido programa tem o objetivo de buscar, por meio da informatização, aproximar a relação entre contribuintes e Fisco (BRASIL III, 2018).

Apresentam-se, ainda, alguns objetivos do PAC 2007-2010, relacionados ao Fisco: promover a integração dos fiscos; padronizar e compartilhar as informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias; estabelecer uma transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; tornar célere a identificação de ilícitos tributários; fiscalizar de forma mais efetiva as operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica e rapidez no acesso às informações (BRASIL, 2010).

A Receita Federal do Brasil, que é o órgão coordenador do Sistema Público de Escrituração Digital, expõe que este sistema consiste na modernização dos processos de cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores. As transmissões das informações via SPED é realizada com a utilização da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos. Este fato confere validade jurídica às informações (BRASIL, 2010).

O SPED é estruturado em componentes obrigacionais que estão agrupados em grandes projetos modulados, conforme apresentados no Quadro 2:

Quadro 2 – Módulos do Sistema Público de Escrituração Digital

continua

Módulo	Conceito
CT-e Conhecimento de Transporte Eletrônico	Documento digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar a prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.
ECD Escrituração Contábil Digital	Informações obrigatoriamente transmitidas em versão digital, dos seguintes livros: Diário e seus auxiliares, se houver; Razão e seus auxiliares, se houver; Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.
ECF Escrituração Contábil Fiscal	Documento de declaração digital de informações econômico-fiscais das pessoas jurídicas, inclusive imunes e isentas, sejam elas tributadas pelo lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido. Com algumas exceções.
EFD-Contribuições Escrituração Fiscal Digital-Contribuições	Arquivo digital de escrituração da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas, custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade.
EFD ICMS IPI Escrituração Fiscal Digital	Arquivo digital do conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.
EFD-Reinf Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais	Arquivo digital para escrituração de rendimentos pagos e retenções de Imposto de Renda, Contribuição Social do contribuinte, exceto aquelas relacionadas ao trabalho e informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas.

Quadro 2 – Módulos do Sistema Público de Escrituração Digital

conclusão

e-Financeira Escrituração Digital das Operações Financeiras	É um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras, contendo informações relativas às operações financeiras de interesse da Receita Federal do Brasil.
e-Social Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas	Informações unificadas relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS.
MDF-e Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais	Documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, para vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pelo ambiente autorizador.
NFC-e Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica	Documento digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar as operações comerciais de venda presencial ou venda para entrega em domicílio a consumidor final (pessoa física ou jurídica) em operação interna e sem geração de crédito de ICMS ao adquirente.
NF-e Nota Fiscal Eletrônica	Documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, para fins fiscais, documenta operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes.
NFS-e Nota Fiscal de Serviços Eletrônica	Documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela RFB, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços.

Fonte: BRASIL (2018).

É importante enfatizar que os arquivos digitais desses módulos devem obedecer a formato padronizado e predefinido. O ponto de partida inicial é que sirvam para informatizar, de forma padronizada, a relação entre empresas e a Receita Federal do Brasil e, também, as Secretarias de Fazenda Estaduais e Municipais.

Esta iniciativa governamental de inserir obrigаторiedades de armazenamento e envios de informações fiscais e contábeis em formato digital impacta em diversos benefícios sociais. Sobre a Nota Fiscal Eletrônica, inserida no SPED, por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade (2008) destaca os benefícios apresentados no Quadro 3.

Quadro 3 – Benefícios da Nota Fiscal Eletrônica

continua

Beneficiário	Benefícios
Contribuinte Vendedor	Redução de custos de impressão; redução de custos de aquisição de papel; redução de custo de envio do documento fiscal; redução de custo de armazenamento de documentos fiscais; simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF; redução do tempo de parada de caminhões nos postos fiscais de fronteira; incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes.

Quadro 3 – Benefícios da Nota Fiscal Eletrônica

conclusão

Contribuinte Comprador do Bem, Serviço ou Produto	Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação; redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais; incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores.
Sociedade em Geral	Redução do consumo de papel, com o impacto positivo no meio ambiente; incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias; padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas; surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados.

Fonte: BRASIL (2008).

Não obstante todos estes aspectos beneficiadores, decorrentes da implementação do SPED, é importante destacar os impactos que as exigências de obrigações acessórias tributárias digitais causam aos envolvidos nesse processo. Sabe-se que cada alteração na forma de operacionalização e as novas exigências acessórias tributárias, dentre elas as relacionadas à implantação de novos sistemas informatizados de transmissão de dados aos entes federativos, acarretam alterações na sistemática e procedimentos dos envolvidos no processo.

Com o avanço tecnológico, a informatização do direito tributário brasileiro tornou-se presente no cotidiano dos contribuintes e também do Fisco brasileiro. Nota-se, cada vez mais, a informatização das obrigações tributárias. Em decorrência desses avanços, tanto os contribuintes quanto o Fisco precisam estar preparados (ESAF, 2016).

Entre esses envolvidos, destacam-se os seguintes elementos: a contabilidade e seus profissionais, as empresas e o Fisco. Neste contexto, Jordão *et al.* (2015, p.16) destacam que tal sistema de TI “promoveu avanços informacionais e tecnológicos, mais transparência e mudanças culturais; modernizou a sistemática de fiscalização e arrecadação; provocou inovação em sistemas e processos contábeis, empresariais e governamentais”. Estes autores esclarecem que o SPED exige aprendizado de novas metodologias, processos e tecnologias, e aumenta a eficiência tributária do governo trazendo significativos impactos organizacionais.

Assim sendo, nos tópicos seguintes abordar-se acerca dos impactos do SPED nas operações da contabilidade, das empresas e do Fisco.

2.5.1 Impactos do sistema público de escrituração digital na contabilidade e empresas

As exigências relacionadas a obrigações acessórias tributárias, contábeis e trabalhistas, voltados para o campo da informatização eletrônica causam impactos de âmbitos específicos e gerais nas atividades desenvolvidas pela contabilidade, em especial nos escritórios

de contabilidade. Portanto, são mudanças que interferem na atuação do profissional da contabilidade no mercado de trabalho. (CAVALCANTE, 2011). Assim sendo, em decorrência de tais obrigatoriedades, um dos aspectos que mais aflora é a necessária e cada vez mais exigida capacitação e responsabilidade do profissional contábil.

O SPED e seus projetos trazem muitos desafios e oportunidades aos profissionais e às empresas prestadoras de serviços contábeis, uma dessas oportunidades é o aumento da demanda pelo profissional da área. O que se busca neste profissional é o desafio de gerar diferenciais no mundo corporativo, em especial, agir em favor da diminuição da concorrência desleal nos negócios do comércio, da indústria e dos serviços (BLAU, 2014).

Em relação às práticas contábeis, insere-se o entendimento de que o SPED trouxe um novo rumo para a escrita contábil, fiscal e trabalhista. As práticas manuais foram, praticamente na sua totalidade, substituídas pelas práticas digitais, reduzindo custos com a impressão dos livros fiscais (BRASIL, 2008).

Sebold *et al.* (2012) advertem para o fato de que com o SPED não há co-existência dos livros eletrônicos e em papel, referentes a um mesmo período, uma vez que a partir do sistema de contabilidade a empresa gera arquivo digital em formato específico. Este arquivo é submetido ao programa fornecido pelo SPED para validação e assinatura digital e, após esses procedimentos, o arquivo é enviado ao órgão público.

Outros ganhos também são percebidos, conforme já descritos anteriormente neste estudo, dentre eles destaca-se o armazenamento dos dados por meio digital que, por exemplo, não acumula papéis, além de proporcionar aos órgãos fiscalizadores um maior controle nos contribuintes.

Seguindo no mesmo caminho de desafios e oportunidades estão as empresas responsáveis em atender às exigências impostas em decorrência da implantação do SPED. Alberti (2016) aponta que o maior desafio para as empresas está na implantação de sistemas de TI, com drásticas mudanças nos processos operacionais e a instituição de outros novos.

Em relação às exigências do SPED e o impacto nas empresas sujeitadas a cumprir as obrigações acessórias, Borba, Petrini e Wiedenhof (2013) asseveram que esse projeto reduz a possibilidade de envio de dados errados para o Fisco e contribui com a organização dos processos tributários e contábeis, redirecionando os trabalhos dos contadores.

Faria *et al.* (2010) identificaram que o SPED proporciona às empresas maior facilidade de fazer um planejamento tributário e, também, em relação aos serviços contábeis, possibilita apurar o imposto semanalmente. Estes autores constataram que o SPED corrobora com aumento da agilidade das informações corretas e com a confiança nas informações

transmitidas ao profissional contábil.

Neste entendimento Alberti (2016), ao abordar sobre as mudanças para a tecnologia da informação das empresas com a implantação do SPED, assevera que os sistemas de informações eletrônicos trazem mudanças de paradigmas nas áreas de contabilidade e controladoria das empresas. Este autor afirma que tais áreas são, em geral, conservadoras e estão tendo que enfrentar uma nova realidade que envolve, inclusive, a elevação desses setores à condição de áreas estratégicas nas empresas, saindo de uma posição eventualmente secundária, para uma posição de nível elevado.

Inseridos neste cenário de mudanças estão os Fiscos: Federal, Estadual e Municipal. O próximo tópico aborda sobre os impactos do Sistema Público de Escrituração Digital nestas organizações.

2.5.2 Impactos do sistema público de escrituração digital no Fisco

Na esfera estatal brasileira, a fazenda pública é o órgão que, nos limites de suas competências tributárias, têm paulatinamente implementado novos processos na administração pública, em especial novas exigências de obrigações tributárias, que são impostas à sociedade. De acordo com Prado (2009), para melhoria dos processos da administração pública o governo sempre fez uso, em maior ou menor escala, das tecnologias disponíveis em seus processos internos ou na interação com a sociedade.

Para contribuir com os investimentos de modernização da administração tributária, os Estados brasileiros implantaram a Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), criada no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), cuja missão é promover e articular soluções de cooperação e integração entre os órgãos das fazendas públicas para a permanente evolução da gestão fiscal (COGEF, 2017).

Outros instrumentos viabilizadores da modernização da administração pública tributária são os financiamentos oferecidos por agentes financeiros nacionais e internacionais. Destaca-se o financiamento internacional intitulado Linha de Crédito Condicional (CCLIP), do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), disponibilizado aos Estados brasileiros e ao Distrito Federal. Este crédito é denominado Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO), para financiamentos de projetos de melhoria da administração das receitas, da gestão fiscal, da gestão financeira e da gestão patrimonial dos Estados brasileiros (COGEF, 2017).

Com a modernização da administração tributária as auditorias tributárias, antes realizadas com base em aparatos de papel, passam a ser aplicadas com a utilização de sistemas informatizados. Alguns estudos já indicavam que as novas tecnologias modificariam a natureza e o modo de funcionamento das estruturas e operações dos governos (FOUNTAIN, 2001; HEEKS, 2002; BIMBER, 2003).

Neste compasso, no âmbito Federal o Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infraestrutura logística adequados (BRASIL III, 2018). O SPED é uma das tecnologias da informação inseridas no PMATA.

As implantações das mudanças nos processos de armazenamentos das informações tributárias impostas às empresas estão relacionadas, principalmente, à forma de controle das obrigações tributárias. Para tal fim, o SPED é um sistema da informação que traz profundas mudanças nas operacionalizações dos Fiscos: Federal, Estadual e Municipal, especialmente nos processos de automação eletrônica para execuções das ações fiscais de auditoria tributária: ramo da auditoria que realiza procedimentos de análises do correto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas (SANTOS, 2018).

A inserção do SPED no contexto tributário nacional impacta profundamente nas operações dos órgãos arrecadadores de tributos. É importante ressaltar que o SPED é ferramenta tecnológica que viabiliza a interação entre o Fisco e a empresa, com validações de documentos fiscais cujas informações são armazenadas nos diversos módulos do SPED (BLAU *et al.*, 2014).

As informações aglutinadas no SPED não terão serventia para a administração pública se apenas estiverem armazenadas em bancos de dados eletrônicos. Assim sendo, para que as citadas informações das empresas sejam utilizadas pelo Fisco como subsídios aos interesses da administração pública, necessitam-se de outras tecnologias de informação capazes de interação e de funcionamento paralelo ao SPED.

Os demais sistemas de TI necessários para interações com o SPED são ferramentas tecnológicas que proporcionam à auditoria tributária utilizar as informações inseridas no SPED em forma de objetos digitais da auditoria. Crepaldi e Crepaldi (2016) esclarecem que os objetos da auditoria compõem o conjunto dos elementos de controle do patrimônio, tais como: os registros contábeis, os documentos que comprovam esses registros e os atos administrativos. Neste processo, despontam-se as auditorias automáticas e as convencionais eletrônicas.

As auditorias automáticas são concretizadas pelo próprio sistema informatizado, que é previamente parametrizado para realizar procedimentos de exames de cruzamentos das

informações armazenadas, finalizando com relatórios de consistências e inconsistências. De outro lado, as auditorias convencionais eletrônicas são realizadas com a utilização de objetos de auditoria que são extraídos de um sistema principal, armazenador de informações. Tais objetos de auditoria são inseridos em outro sistema informatizado paralelo, cujos procedimentos de exames serão parametrizados pelo profissional auditor de tributos, finalizando com relatórios de consistências e inconsistências.

Abordados os temas que dão suporte de fundamento teórico para esta pesquisa, abordam-se, nos tópicos seguinte, sobre o marco teórico e modelo de pesquisa.

3 MARCO TEÓRICO E MODELO DA PESQUISA

O marco teórico desta dissertação está pautado na técnica auditoria, especificamente na auditoria tributária e, também, suas interações com os mecanismos de boas práticas de TI, do *framework* ISSO/IEC 38500. Com fundamentos nestas categorias, elaborou-se o modelo da pesquisa, apresentado no final deste tópico, que serviu de parâmetro para as análises e os resultados deste estudo.

3.1 REVISÃO DAS TERMINOLOGIAS CONCEITUAIS DA AUDITORIA

Os estudos científicos relacionados à auditoria no Brasil, replicados em artigos de periódicos, apresentam diversidades de temas correlacionados com esta técnica (CUNHA; CORREA; BEUREN, 2010; CAMARGO *et al.*, 2014). Além de artigos, existe grande produção de livros didáticos sobre auditoria, produzidos no Brasil, por renomados autores.

Em pequeno levantamento dessas publicações, utilizando apenas a presença da palavra auditoria no título de obras oferecidas para venda no *site* da editora Saraiva, resultou na identificação do quantitativo de pouco mais de duzentos e cinquenta títulos publicados. Analisando algumas publicações e normas relacionadas à auditoria, destacaram-se os conceitos apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 – Conceitos de Auditoria por Autores e Instituições Normativas

continua

Conceitos de Auditoria por Autores	
Hilário FRANCO e Ernesto MARRA, 2000 (p.06).	É a técnica que consiste no exame de documentos e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações externas e internas, obedecendo a normas e procedimentos apropriados, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e normas de contabilidade, de maneira uniforme.
Inaldo ARAÚJO, 2001 (p.13).	É a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria.
Sérgio JUND, 2007 (p.04).	É desenvolvida por meio do estudo e da avaliação sistemática de transações, procedimentos, operações e das demonstrações contábeis resultantes, tendo por finalidade determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto.
Wilson HOOG e Everson CARLIN, 2009 (p.54).	Exame sistemático das demonstrações financeiras e operações com a finalidade de determinar se estão de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos.

Quadro 4 – Conceitos de Auditoria por Autores e Instituições Normativas

continuação

Hernandez PEREZ JUNIOR, 2010 (p.02)	É o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.
Silvio CREPALDI, 2013 (p.03).	Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de pareceres sobre a adequação das demonstrações contábeis, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e pertinente à legislação específica.
Marcelo MACEDO, Débora SILVA, Graciela AYUB, Luís PACHECO, 2014 (p.05)	Avaliação sistemática das transações empresariais e das demonstrações contábeis com a finalidade de emitir uma opinião sobre a conformidade dessas com os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações vigentes.
Silvio CREPALDI e Simões CREPALDI 2016 (p.08).	É uma técnica que objetiva obter elementos de convicção que permitem julgar se os registros foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.
William ATTIE, 2018 (p.05).	É uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.
Edmar Oliveira ANDRADE FILHO 2018 (p.29).	Processo dinâmico de verificação e análises, com a finalidade de obter um juízo de valor sobre ações ou omissões realizadas por uma pessoa física ou jurídica, em face de normas gerais ou específicas e princípios de índole contábil e jurídico-tributária.
Conceitos de Auditoria pelas Instituições Normativas	
Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 2009, NBC TA 200.	A auditoria constitui o conjunto de procedimentos técnicos conduzidos em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas, que tem o objetivo de expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
Associação dos Auditores Independentes do Brasil (AUDIBRA) 2004, NIEPAI.	Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança.
Comissão de Valores Mobiliários (CVM) 2014, MVMB.	A auditoria independente assegura a credibilidade das informações financeiras de determinada entidade, ao opinar se as demonstrações contábeis preparadas pela sua administração representam, em todos os aspectos relevantes, sua posição patrimonial e financeira.
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) 2015, PA.	A auditoria independente tem a finalidade de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis e examinar se as mesmas, no seu conjunto, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da companhia auditada.

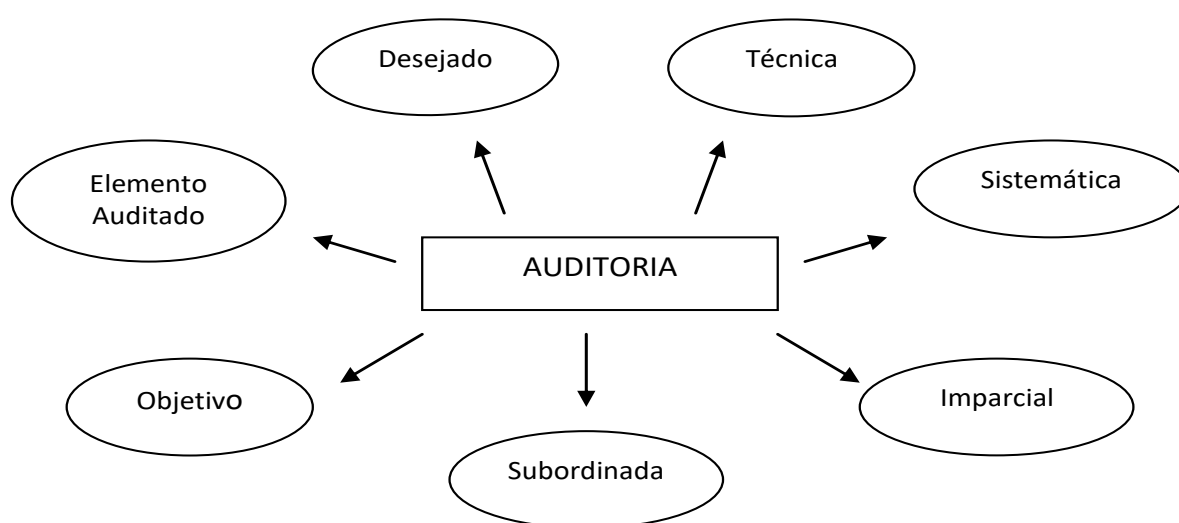
Quadro 4 – Conceitos de Auditoria por Autores e Instituições Normativas

conclusão

Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) 2015, CNSP.	Produz um relatório sobre as demonstrações financeiras e um relatório circunstanciado sobre a adequação dos procedimentos contábeis e das práticas de divulgações das informações nas demonstrações financeiras e sobre a adequação dos controles internos aos riscos suportados, relatando as deficiências identificadas e recomendações para sanar as deficiências.
Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) 2015, ISSAI 400.	É a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. Avaliam se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.
Banco Central do Brasil (BACEN) 2016, ADCONT.	Auditoria independente elabora, como resultado dos trabalhos de auditoria realizados, o parecer e relatório sobre as demonstrações financeiras circunstanciado de avaliação da qualidade e adequação dos controles internos devendo ser evidenciadas as deficiências.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em uma análise acurada dos conceitos elaborados pelos renomados autores da área da auditoria, e também dos conceitos apresentados nas normas técnicas editadas por órgãos vinculados à auditoria, conforme constam no Quadro 4, identificaram-se terminologias que, em grande parte, são comuns e complementares nos conceitos apresentados. As terminologias, como resultado dessas análises estão consolidadas na Figura 3.

Figura 3 – Terminologias Conceituais da Auditoria

Fonte: Elaborada pelo autor

Observa-se, na Figura 3, que a auditoria é tida como **Técnica**, uma vez que se apresenta como uma das especialidades das Ciências Contábeis e, também, por caracterizar-se

pelo desenvolvimento de atividades cuja maneira de efetivação das tarefas identifica as habilidades pessoais do realizador, fato que proporciona evidenciar o grau da qualidade e das especificidades presentes no desempenho do trabalho realizado. A auditoria como técnica é encontrada nos conceitos de Franco; Marra (2000); Crepaldi (2013); Crepaldi; Crepaldi (2016); Attie (2018) e na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 200, editada pelo CFC (BRASIL, 2009).

O elemento conceitual **Sistemática** implica na afirmação de que a auditoria é metodológica. É um conjunto de processos que, por sua vez, é caracterizado por um conjunto de etapas, com procedimentos (ações) a serem executados ordenadamente, com objetivos gerais e específicos a serem alcançados. A auditoria como sistema é encontrada nos conceitos de Franco; Marra (2000); Jund (2007); Perez Junior (2012); Hoog; Carlin (2012); Macedo *et al.* (2014). O sistema da auditoria deve começar com o planejamento de todo o trabalho a ser desenvolvido, identificando a natureza, a oportunidade, a extensão e a profundidade do labor (WANDERLEEEY, 2013).

A **Imparcialidade** no conceito de auditoria caracteriza a atuação independente e imparcial do auditor, livre de qualquer influência interna ou externa. Visam-se, tão somente, os interesses da própria auditoria. Devem-se desenvolver os trabalhos com liberdade de ação e ética, desincumbindo-se de qualquer tipo de pressão ou submissão, interna ou externa.

Sobre a imparcialidade do auditor, é importante destacar que a responsabilidade desse profissional impulsiona a ter conduta ilibada, manter postura digna do encargo que lhe é atribuído e, impreterivelmente, o dever de possuir alto grau de conhecimento acadêmico e técnico atualizados, com formação eclética (ARAÚJO, 2008; AUDIBRA, 2004; BACEN, 2016).

O elemento **Subordinada**, presente no conceito de auditoria, estar relacionado ao fato da existência de normatizações editadas por entidades balizadoras, orientadoras e reguladoras da atuação da auditoria. (FRANCO; MARRA, 2000). Algumas dessas entidades estão apresentadas no Quadro 4.

Fundamentando-se na dimensão legalidade, observa-se que a auditoria deve ser realizada em atendimento a regulamentações que são, em geral, chamadas de normas de auditoria. É relevante citar que apesar da liberdade de aplicações de habilidades técnicas nas realizações dos trabalhos da auditoria, o auditor deve atentar para a obediência aos dispositivos normativos relacionados ao desenvolvimento dos trabalhos.

Os demais elementos conceituais da auditoria estão interligados aos dois métodos utilizados por esta técnica: o método de análise e o método retrospectivo (CREPALDI, 2013).

Audita-se, analiticamente e de forma retrospectiva o que já aconteceu, portanto, audita-se um fato concreto, determinado, já existente, que é o **Elemento Auditado** (FRANCO; MARRA, 2000; AUDIBRA, 2004; JUND, 2007; ARAÚJO, 2008; PEREZ JUNIOR, 2012; HOOG; CARLIN, 2012; CREPALDI, 2013; MACEDO *et al.*, 2014; INTOSAI, 2015; CREPALDI; CREPALDI, 2016; BACEN, 2016; SUSEP, 2015; ATTIE, 2018). A realização da auditoria somente se viabiliza para o elemento auditado que foi previamente parametrizado em normas, princípios ou manuais, visto que o **Objetivo** da auditoria é expressar opinião (FRANCO; MARRA, 2000; ARAÚJO, 2008; JUND, 2007; HOOG; CARLIN, 2012; PEREZ JUNIOR, 2012; CREPALDI, 2013; MACEDO *et al.*, 2014; CREPALDI; CREPALDI, 2016; BACEN, 2016; ATTIE, 2018) se o elemento auditado foi realizado conforme os tais parâmetros previamente definidos, que são chamados de **Desejado**, isto é, são os critérios da auditoria (INTOSAI, 2015; ARAÚJO, 2008).

A consolidação das terminologias conceituais permite estabelecer que a auditoria é uma **técnica** das ciências contábeis, **subordinada** a regras e princípios gerais e específicos. Tal técnica consiste em uma metodologia **sistemática** e **imparcial**, cujo **objetivo** é emitir opinião sobre um **fato concreto** ter sido efetivado, realizado ou desenvolvido conforme o previamente **desejado**. Destaca-se que a opinião da auditoria é materializada em relatórios. Este conceito de auditoria é o adotado neste estudo.

Observa-se, pelo conceito de auditoria, que o trabalho desenvolvido pelo auditor exerce importante contribuição nas organizações empresariais e não empresariais. A atuação da auditoria nas entidades favorece ao aprimoramento organizacional e ao balizamento das disseminações das informações. A auditoria mede a capacidade das operações, opinando sobre estarem atendendo ou não atendendo às normas internas e externas as quais a organização está subordinada.

As normas de auditoria estabelecem a necessária divulgação do produto do trabalho desta técnica, que é o relatório da auditoria, proporcionando a redução da assimetria das informações e, conseqüentemente, dos problemas de agência, presentes na teoria da agência. Desta forma, é relevante pontuar sobre a inserção e a atuação da auditoria nas organizações.

3.2. A INSERÇÃO E A ATUAÇÃO DA AUDITORIA NAS ORGANIZAÇÕES

A inserção das atividades desenvolvidas pelos auditores nas organizações está diretamente relacionada às várias classificações apresentadas para esta área. Existem diversas classificações atribuídas à auditoria, apresentadas por autores. Em geral, as classificações visam

contribuir para o entendimento sobre o desígnio das ações realizadas na auditoria, pelos seus profissionais.

Pode-se classificar a auditoria quanto a finalidade em: fiscal e tributária, das demonstrações contábeis, de gestão e de sistemas (RIBEIRO; RIBEIRO, 2013); quanto ao tipo, em auditoria interna e externa (ALMEIDA, 2017); quanto ao campo de atuação: governamental e privada; quanto ao objetivo dos trabalhos: integrada, contábil ou financeira, operacional ou de otimizações de recursos; quanto à realização: interna e externa (ARAÚJO, 2008); quanto ao vínculo do auditor com a empresa auditada: independente ou externa, interna, fiscal (PEREZ JUNIOR, 2012); quanto ao tipo: demonstrações contábeis, operacional ou de gestão, tributária, sistemas informatizados, *compliance* e especiais (CREPALDI, 2013).

Observa-se que não há unanimidade na classificação da auditoria, entre os autores citados. Macedo *et al.* (2010, p.98) afirmam que “auditorias, em geral, são classificadas pela literatura e normas em uma grande variedade de tipos, inexistindo uma taxonomia única”.

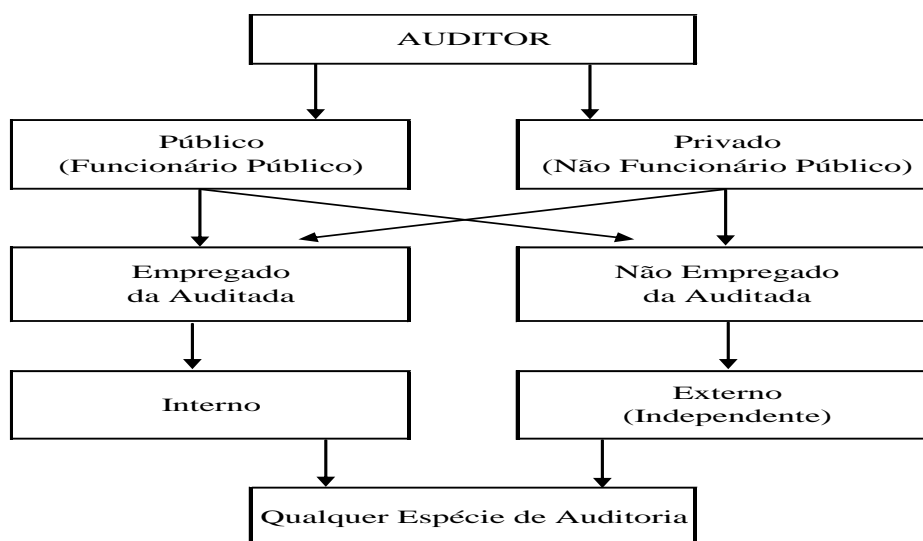
Para melhor entendimento dos propósitos deste estudo, adota-se que a auditoria está classificada em três dimensões: (i) quanto ao tipo: interna e externa; (ii) quanto a função do auditor: pública ou privada e (iii) quanto à espécie: trabalhista, previdenciária, tributária, financeira, econômica, patrimonial, das demonstrações contábeis, de custos, operacional ou de gestão, de *compliance*, ambiental, de saúde, de engenharia, de sistemas informatizados, etc.

A auditoria interna é realizada por auditores que possuem vínculo empregatício com a organização auditada. É caracterizada como uma auditoria permanente e de auxílio direto à administração. Por outro lado, a auditoria externa é realizada por auditores independentes da organização auditada, sem vínculo empregatício, prestando serviço temporário de uma ou mais espécies de auditorias.

O auditor público exerce função governamental e realiza auditoria interna na organização pública que possui vínculo empregatício. Realiza, também, auditoria externa em organizações públicas e privadas, na condição de auditor governamental. Por outro lado, o auditor privado não é funcionário público e realiza auditoria interna e externa em organizações privadas e públicas. A Figura 4 apresenta o fluxo das relações entre as classificações de auditoria adotadas neste estudo, tendo como parâmetro a pessoa do auditor.

Observa-se que todos os auditores, cujo ambiente de atuação seja público ou privado, ao realizar qualquer tipo de auditoria: interna ou externa desenvolvem quaisquer espécies de auditoria. É relevante destacar que a auditoria operacional ou de gestão é mais apropriada para a auditoria interna. Por outro lado, a auditoria das demonstrações contábeis é mais apropriada para a auditoria externa (CREPALDI, 2013).

Figura 4 – O Auditor no Fluxo das Classificações de Auditoria



Fonte: Elaborada pelo autor

É importante frisar que a auditoria também atua nas organizações por meio do comitê de auditoria, introduzido por força da Lei Sarbanes-Oxley, nas empresas brasileiras com ações negociadas no mercado dos Estados Unidos. Este comitê pode atuar em conformidade com a metodologia proposta por McCarthy e Flynn (2004 *apud* PELEIAS *et al.*, 2010), atuando em uma estrutura de quatro elementos: (i) organização e operação do comitê com indivíduos experientes e éticos; (ii) avaliação dos riscos dos relatórios financeiros; (iii) controle interno sobre os relatórios financeiros e (iv) supervisão do processo de auditoria, aprovando o plano anual de trabalho da auditoria interna e a contratação, relacionamento e dispensa dos auditores externos.

As atuações da auditoria em diversos campos de atividade impulsionam a evidência de que os exames realizados pela auditoria, em qualquer ambiente, são compreendidos pelos interessados como um instrumento que proporciona segurança em relação aos relatórios financeiros das entidades, uma vez que a opinião do auditor é subsídio para as tomadas de decisões (ALMEIDA, 2017).

Ressalta-se, neste contexto, a importante contribuição da auditoria como imprescindível instrumento técnico empregado no controle e fiscalização da arrecadação das receitas públicas dos entes federativos do Brasil (SILVA; CERQUEIRA, 2018). Pautando-se nestas proposituras, elaborou-se o modelo da pesquisa, conforme apresentado no subtópico seguinte.

3.3 MODELO DA PESQUISA RESULTANTE DO MARCO TEÓRICO

No caso específico da TI aplicada na execução da auditoria tributária, esta pesquisa preconiza cinco mecanismos de boas práticas de TI presentes na ISO/IEC 38500: Gestão, Monitoramento, Medição, Avaliação e Adequação, que se complementam em um ciclo no qual a Gestão da TI segue para o Monitoramento, a Medição, a Avaliação e a Adequação da TI utilizada na auditoria tributária, conforme se visualiza na Figura 5.

As implicações destas categorias se evidenciam no fluxo que se inicia com a Gestão de TI, no que concerne às prioridades nas alocações de recursos para que a TI atenda às necessidades da auditoria de tributos; indo para o Monitoramento de TI, no que diz respeito às execuções e utilidades da TI utilizada nos procedimentos da auditoria tributária; seguindo para a Medição de TI, no que se refere às avaliações de resultados obtidos na utilização da TI da auditoria tributária e respectivas divulgações de tais resultados; migrando para a Avaliação de TI, no tocante às ideias ou propostas de gerentes e auditores, à integridade das informações e às proteções dos ativos da TI e consequentes evidenciações dos resultados das avaliações nos planejamentos elaborados para a TI da auditoria tributária; continuando com a Adequação de TI, no que se alude à disponibilidade e qualidade da referida TI e à preferência de investimentos. Para, em seguida, iniciar novo ciclo.

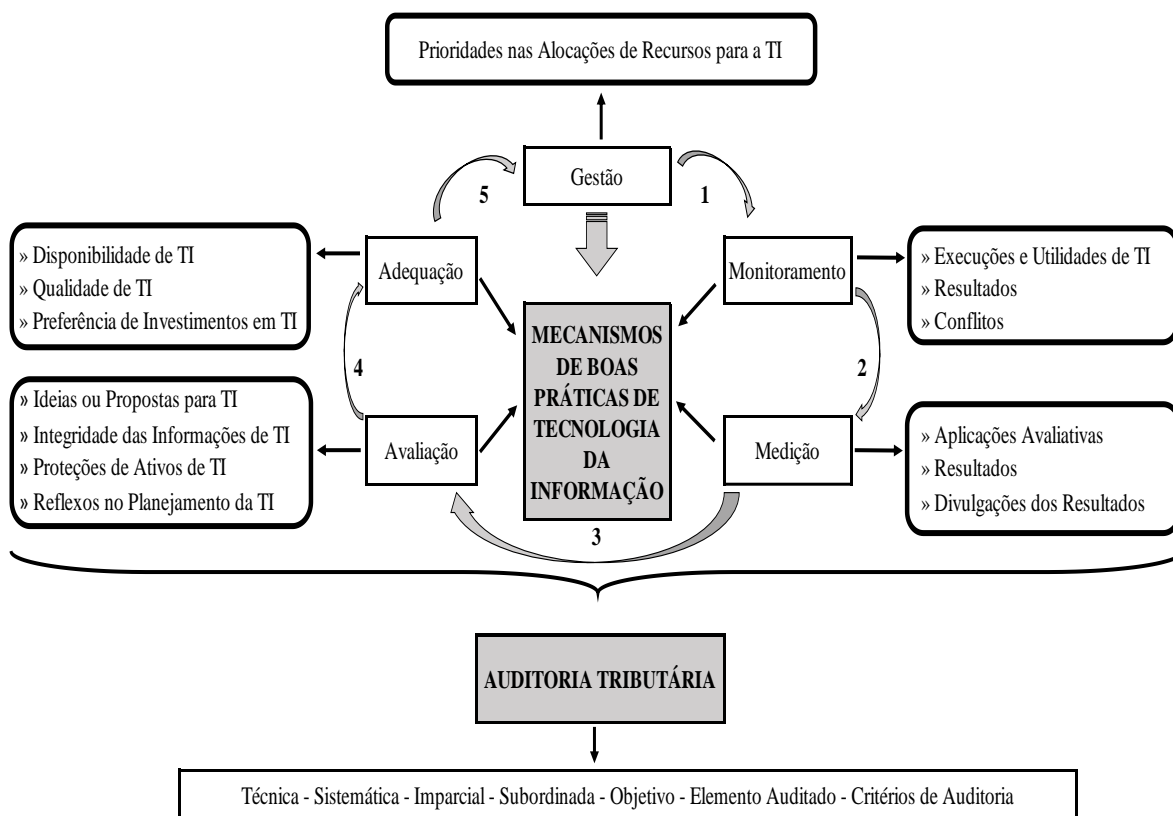
O modelo de pesquisa representado na Figura 5 sintetiza as interações entre os mecanismos de boas práticas de TI e suas presenças na auditoria tributária nas dimensões conceituais: Técnica, Sistemática, Imparcial, Subordinada, Objetivo, Elemento Auditado e Critério de Auditoria. O referido modelo de pesquisa é aplicado, neste estudo, para as análises dos dados coletados e respectivos resultados, conforme os parâmetros descritos nos parágrafos a seguir.

No mecanismo **Gestão** de TI, investiga-se a garantia das alocações de recursos para que a TI atenda às necessidades da auditoria tributária. No mecanismo **Monitoramento** da TI, investiga-se as execuções e utilidades da TI empregada na auditoria tributária, os seus resultados e as gerações de conflitos entre os envolvidos. No mecanismo **Medição** da TI, investigam-se as aplicações de medidas avaliativas da TI, os resultados e suas divulgações obtidas com a utilização da TI empregada na auditoria tributária.

No mesmo compasso, no mecanismo **Avaliação** da TI, investigam-se as avaliações das ideias ou propostas dos gerentes, da integridade das informações e as proteções dos ativos da TI empregada na auditoria tributária e os reflexos no planejamento. No mecanismo

Adequação da TI são investigadas a disponibilidade e qualidade da TI empregada na auditoria tributária e a preferência de investimentos naquela TI.

Figura 5 – Modelo de Pesquisa
Ciclo dos Mecanismos de Melhores Práticas de TI na Auditoria Tributária



Fonte: Elaborada pelo autor.

Destaca-se que todos os mecanismos de boas práticas de TI indicados no modelo da pesquisa convergem para a **Auditoria Tributária** enquanto técnica, sistemática, imparcial, subordinada às normas, cujo objetivo é expressar opinião sobre o elemento auditado está consoante os critérios da auditoria.

Apresentadas as abordagens sobre o marco teórico e o modelo da pesquisa, abordam-se, no subtópico seguinte, sobre os procedimentos metodológicos da pesquisa.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são descritos os procedimentos e as técnicas empregadas para a pesquisa. Segundo Barros e Lehfeld (2007), a metodologia é um conjunto de procedimentos que devem ser utilizados para a obtenção de conhecimentos, aplicando método, por meio de processos e técnicas garantindo, assim, a legitimidade do saber obtido.

Neste diapasão, esta seção foi dividida em partes. Inicialmente, será abordada a estratégia da pesquisa; em seguida, as fontes de evidências, as categorias e elementos de análises; logo após, apresentam-se as coletas dos dados.

4.1 ESTRATÉGIA DA PESQUISA

Sobre os Mecanismos de Boas Práticas da Tecnologia da Informação (MBPTI) empregados nos procedimentos da auditoria tributária das fazendas públicas estaduais, poucos estudos existem publicados (CUNHA; CORREA; BEUREN, 2010; MEDINA, 2013; CAMARGO *et al.*, 2014; SOUZA; MACHADO; RIBEIRO, 2015; MACHADO, 2017). Assim sendo, esta pesquisa é classificada como exploratória, uma vez que está pautada em melhor compreender determinado tema pouco abordado nos estudos acadêmicos, permitindo, desta forma, maior familiarização com o fenômeno estudado (GIL, 2017).

As análises relacionadas aos MBPTI, que são realizadas nesta pesquisa foram produzidas com base nos cinco mecanismos de boas práticas de TI dos princípios da ISO/IEC 38500. Tais mecanismos são: Gestão, Monitoramento, Medição, Avaliação e Adequação (ISO, 2015).

Para analisar os MBPTI utilizados nas execuções dos procedimentos de auditoria tributária, após a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), foi realizada pesquisa de campo do tipo estudo de caso. Segundo Eisenhardt (1989), o estudo de caso é um tipo de pesquisa de campo para entendimento da realidade sobre determinado tema em uma ou várias unidades de análise. A unidade de análise é o fenômeno ou objeto investigado, que pode ser uma empresa, uma pessoa, um departamento, uma técnica, um evento etc. (YIN, 2015; VERGARA, 2014).

A pesquisa tem como unidade de análise a Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe (SEFAZ/SE), que foi escolhida pelo critério deste órgão público ter reconhecimento nacional como pioneiro nas aplicações de testes operacionais e nas implantações de sistemáticas de auditoria tributária automatizada e de sistemas de auditorias convencionais informatizadas

(SERGIPE, 2013; ENCAT, 2019). Outro critério de escolha foi a acessibilidade, em virtude de o pesquisador desenvolver atividade profissional de auditor fiscal de tributos, naquele órgão. Ressalta-se que os dados para análises foram extraídos com base nas experiências funcionais de agentes utilizadores da TI investigada (MODELL, 2001).

A abordagem dos dados é de natureza qualitativa, uma vez que foram obtidas evidências das efetivações das categorias incidentes nos MBPTI por meio das entrevistas semiestruturadas, fundamentadas em roteiro de perguntas, apresentado no Apêndice A deste trabalho.

As entrevistas foram aplicadas a sete Auditores Fiscais Tributários (AFTs) da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe. Esses auditores realizam auditoria tributária em empresas cadastradas como contribuintes de tributos estaduais do Estado de Sergipe, agrupadas em segmentos de empresas conforme a atividade econômica que atua.

Apresentadas as estratégias da pesquisa, passam-se às abordagens sobre a fonte de evidências, os elementos de análises e como foram realizadas as análises dos dados.

4.2 FONTE DE EVIDÊNCIAS E ELEMENTOS DE ANÁLISES

A fonte de evidências utilizada na pesquisa foi a entrevista semiestruturada (YIN, 2015) aplicada aos funcionários públicos Auditores Fiscais Tributários (AFTs) que atuam na Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe, utilizadores da TI investigada neste estudo. Os referidos AFTs desempenham, entre outros trabalhos, auditorias tributárias direcionadas a fiscalizar e monitorar as corretas arrecadações de tributos estaduais pelas empresas cadastradas na fazenda pública estadual do Estado de Sergipe.

O quantitativo de entrevistas foi definido no decorrer das abordagens, tendo como parâmetro o atingimento da saturação (THIRY-CHERQUES, 2009). Os auditores entrevistados neste estudo foram elegidos intencionalmente, pelo critério de setor trabalhado: grupos de auditoria tributária. Foram identificados por letra e número A1 (Auditor 1) sucessivamente, no decorrer da realização das entrevistas. Objetiva-se, desta forma, garantir o anonimato dos entrevistados.

Com a referida fonte de evidências objetivou-se explorar as cinco categorias analisadas na pesquisa: Gestão, Monitoramento, Medição, Avaliação e Adequação. Estas categorias foram definidas com base nos MBPTI estabelecidos no *framework* ISO/IEC 38500, que fundamentou os elementos de análises, tendo como referência o ciclo de avaliar-dirigir-monitorar do mesmo *framework*. O referido ciclo está apresentado em ISO (2015).

Assim sendo, foram elaboradas questões de entrevista semiestruturada conforme as categorias e elementos de análises apresentados no Quadro 5.

Quadro 5 – Organização das Categorias e Elementos de Análise

Categorias	Códigos	Elementos de Análises
Gestão de TI	GE 1	Prioridades nas alocações de recursos para que a TI atenda às necessidades da auditoria de tributos.
Monitoramento de TI	MO 2	Monitoramento das execuções e utilidades da TI utilizada nos procedimentos da auditoria tributária.
	MO 3	Implicações dos resultados do monitoramento da TI utilizada na auditoria de tributos em conflitos entre gestores e auditores.
Medição de TI	ME 4	Aplicações de medições avaliativas e os resultados obtidos sobre o emprego da TI executada na auditoria tributária.
	ME 5	Divulgações dos resultados das avaliações para o conhecimento geral das situações e condições da TI utilizada na auditoria tributária.
Avaliação de TI	AV 6	Avaliações das ideias ou propostas de gerentes e auditores sobre a TI utilizada na auditoria tributária.
	AV 7	Avaliações da integridade das informações e das proteções dos ativos da TI utilizada na auditoria tributária.
	AV 8	Reflexos dos resultados das avaliações nos planejamentos elaborados para a TI executada na auditoria tributária.
Adequação de TI	AD 9	Disponibilização e qualidade da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária
	AD 10	Preferência de investimentos em disponibilidades e qualidades da TI utilizada na auditoria tributária

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apresentadas as estratégias da pesquisa, a fonte de evidências e os elementos de análises, expõe-se, no subtópico seguinte, sobre como foram realizadas as análises de dados.

4.3 ANÁLISES DOS DADOS

As análises dos dados relativos aos MBPTI foram desenvolvidas com base no *framework* ISO/IEC 38500, descrito na literatura, por meio da análise de narrativa.

Todas as entrevistas foram realizadas na sede da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe (SEFAZ/SE). As entrevistas foram realizadas com o instrumento eletrônico celular. O conteúdo da entrevista foi gravado com o auxílio de aplicativo de celular, apropriado para gravar sons. A permissão da gravação da entrevista foi previamente consentida pelo auditor participante da pesquisa.

Para melhor viabilizar as análises das narrativas dos entrevistados, posteriormente às entrevistas o pesquisador transcreveu a íntegra da gravação do relato oral dos entrevistados.

Em seguida, as falas dos entrevistados foram analisadas à luz da análise da narrativa, estabelecendo-se um diálogo com a literatura pertinente.

É relevante mencionar que a técnica da narrativa é indicada para pesquisas qualitativas. Neste contexto, Rese *et al.* (2010, p.6) esclarecem que “ao adotar a perspectiva das narrativas para a análise dos dados passa-se a compreender a vida organizacional como permeada por narrativas e construída por elas”. Muylaert *et al.* (2014, p.3) esclarecem que “no processo de análise de narrativas explora-se não apenas o que é dito, mas também como é dito”.

Assim sendo, as características acima descritas, relativas à análise da narrativa, são apropriadas para o caso deste estudo, uma vez que os temas abordados nas entrevistas com os auditores de tributos da SEFAZ/SE são intrínsecos ao ambiente de organização do setor público envolto a presenças de sigilos legalmente obrigatórios. Estes fatores podem inibir alguns posicionamentos pelos entrevistados. Destarte, a abordagem dos dados pela técnica da análise da narrativa é adequada para o estudo que foi desenvolvido.

A análise do material empírico teve início com a transcrição das gravações, leitura dos textos produzidos com identificações das principais categorias intrínsecas aos interesses do estudo, relacionadas aos mecanismos de boas práticas de TI: Gestão, Monitoramento, Medição, Avaliação e Adequação de TI.

As análises das entrevistas narrativas foram feitas conforme o delineado por Jovchelovich; Bauer (2002 *apud* Muylaert *et al.*, 2014). Estes autores sugerem que, após a transcrição das entrevistas, separa-se o material indexado do não indexado; em seguida, utilizando o conteúdo indexado, ordenam-se os acontecimentos para cada indivíduo; posteriormente, investigam-se as dimensões não indexadas do texto, por fim, comparam-se e estabelecem-se semelhanças existentes entre os casos individuais.

Abordada a estratégia da pesquisa, as fontes de evidências, as categorias e os elementos de análises da pesquisa, apresenta-se, no tópico seguinte, a entidade estudo de caso.

5 A SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SERGIPE

O caso estudado é a Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe (SEFAZ/SE), instituição do setor público estadual do nordeste do Brasil. A SEFAZ/SE é órgão integrante da administração pública direta do governo do Estado de Sergipe, responsável pelas finanças públicas deste Estado (SERGIPE, 2015).

No âmbito da estrutura tributária dos Estados federativos do Brasil, as Secretarias de Estado da Fazenda são responsáveis pelas ações que promovam a solidez financeira necessária para proporcionar ao governo cumprir suas finalidades sociais. Ressalta-se que, quando se trata de investimentos de recursos públicos, a Constituição Federal do Brasil coloca a fazenda pública em posição prioritária entre os demais órgãos, conforme os preceitos expressos no artigo 37, incisos XVIII e XXII:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (BRASIL, 1988).

A finalidade da SEFAZ/SE é “Programar, organizar, executar e gerenciar as finanças públicas estaduais, arrecadação, fiscalização e aplicação, visando maximizar a receita e otimizar as despesas para o desenvolvimento político-econômico do Estado e do bem-estar social do seu povo (SERGIPE, 2016).

Os principais atributos da SEFAZ/SE são: arrecadação e fiscalização de receitas públicas; contabilização; administração; aplicação de política fazendária, controle, elaboração e coordenação; gestão financeira; coordenação e centralização de sistemas financeiro e contábil (SERGIPE, 2016). Os atributos da SEFAZ/SE e suas respectivas competências estão consolidadas e apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 – Atributos e Competências da SEFAZ/SE

Atributos	Competências
Arrecadação e Fiscalização	Receitas Tributárias e Não-Tributárias do Tesouro Estadual.
Contabilidade	Geral do Estado, Registros e Controle do Patrimônio.
Administração	Financeira e Tributária; Dívida Pública Estadual.
Política	Fiscal e Extrafiscal; Creditícia e Fomento ao Desenvolvimento Econômico.
Controle	Títulos e Valores Mobiliários.
Elaboração e Coordenação	Prestações de Contas do Estado e Programação de Desembolso Financeiro.
Gestão	Fundos e Recursos para Execução do Orçamento Anual de Investimentos.
Coordenação	Sistema de Gestão Pública Integrada.
Centralização	Sistema de Administração Financeira e Contábil.

Fonte: SERGIPE, 2019.

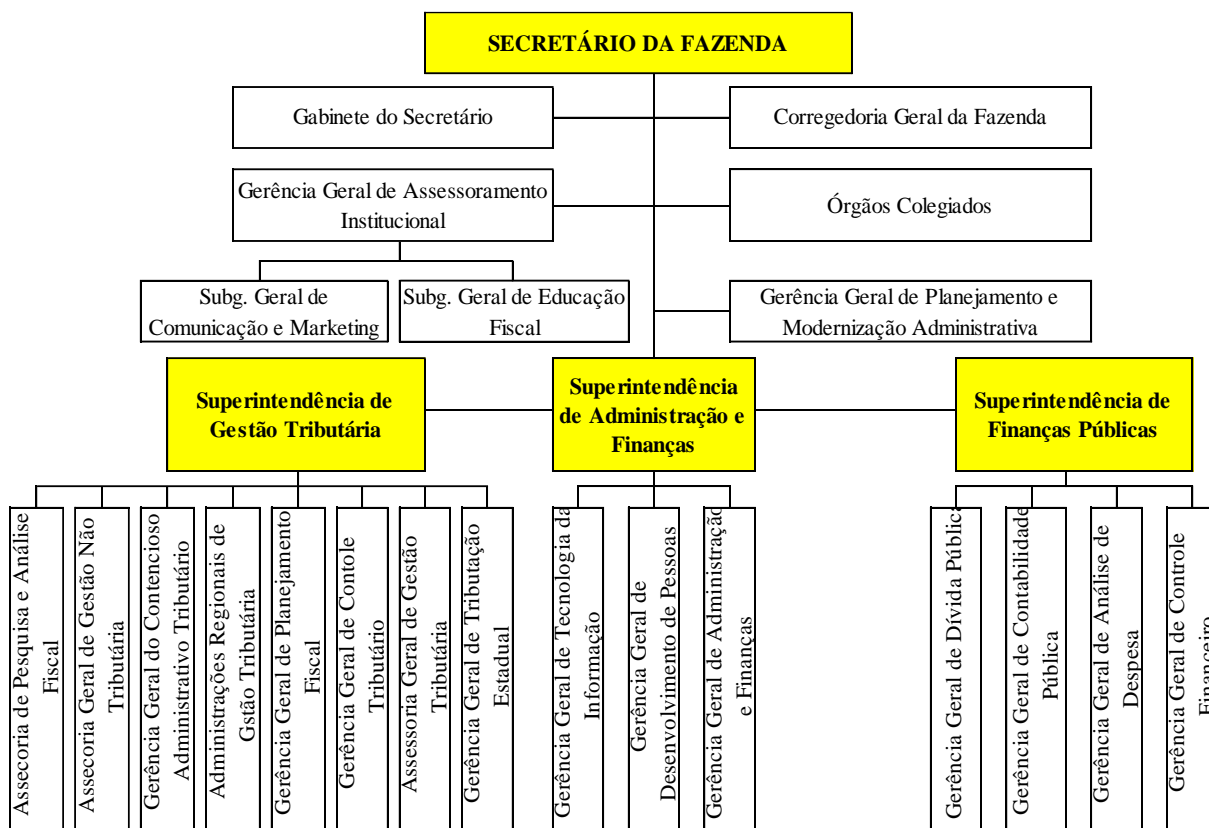
A SEFAZ/SE é estruturada pela Lei nº. 4.483, de 18 de dezembro de 2001, alterada pelas Leis nº. 5.209/2003, 5.695/05, 5.888/06 e 5.889/06, que dispõe acerca da sua estrutura organizacional básica. A Figura 6 apresenta o organograma das instâncias superiores e médias da administração pública da SEFAZ/SE.

O órgão responsável pelo planejamento estratégico da SEFAZ/SE é a Gerência Geral de Planejamento e Modernização Administrativa (SERGIPE, 2016). Para o objetivo deste estudo, é importante destacar dois órgãos da estrutura organizacional da SEFAZ/SE: a Gerência-Geral de Planejamento Fiscal (GERPLAF) e a Gerência-Geral de Tecnologia de Informações (GERTEC).

A GERPLAF é o órgão que estabelece os planos de auditorias tributárias, desenvolvendo estratégias para manter os instrumentos necessários aos processos operacionais de auditorias. Arelados a esta gerência estão os diversos setores compostos por grupos de Auditores Fiscais Tributários (AFTs) que executam auditoria tributária. Estes grupos de auditorias tributárias são definidos tendo como parâmetro as diversas atividades econômicas das empresas com inscrição estadual no cadastro de contribuintes da SEFAZ/SE.

Ressalta-se que no âmbito das finanças públicas, uma das atividades específicas e exclusivas dos AFTs é a auditoria tributária. Esta afirmativa consta na Constituição Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

Figura 6 – Organograma da SEFAZ/SE
Instâncias Superiores e Médias da Administração



Fonte: SERGIPE, 2019.

Por outro lado, a GERTEC é o órgão responsável em promover a gestão do planejamento estratégico da tecnologia da informação, com base nas tecnologias disponíveis e nas necessidades das atividades administrativas. A GERTEC funciona estruturada em subunidades orgânicas: de Planejamento da Tecnologia de Informações; de Administração de Dados e Objetos Corporativos; de Sistemas e Aplicações e de Suporte Técnico (SERGIPE, 2016).

Os órgãos diretivos da SEFAZ/SE divulgam que realizam ações estratégicas contínuas para o aparelhamento, a reestruturação e a modernização dos procedimentos de auditoria tributária, cujo objetivo é oferecer melhores condições de trabalho para os AFTs. O órgão expõe, em seu *site* institucional, que o AFT tem à sua disposição um conjunto de recursos tecnológicos para cruzamento de informações e levantamentos de dados estatísticos que permitem maior eficácia, rapidez e produtividade na auditoria tributária que realiza (SERGIPE, 2015).

É importante destacar que o cenário apresentado pela SEFAZ/SE, conforme consta em seu *site* institucional, vai ao encontro dos entendimentos de Camargos e Dias (2003);

Schneider (2013) e Bronzeri e Bulgacov (2014) de que a estratégia não é estática. Neste compasso, as explicações da SEFAZ/SE demonstram buscas contínuas de melhorias e vantagens para a organização, acompanhando as mudanças ambientais externas.

A SEFAZ/SE foi escolhida para ser o estudo de caso desta pesquisa por dois principais motivos: primeiro lugar, pela acessibilidade do pesquisador, que atua como auditor de tributos neste órgão. Em segundo lugar, pela destacada posição de reconhecimento que a SEFAZ/SE ocupa no cenário nacional brasileiro. Este órgão fazendário avulta na posição de pioneiro e participante como organização pública piloto e com liderança nas implantações de sistemas tributários nacionais inovadores, a exemplo da Nota Fiscal Eletrônica de Consumidor (SERGIPE, 2013; ENCAT, 2019).

Apresentada a entidade estudo de caso, abordam-se, a seguir, as entrevistas, as coletas dos dados e respectivas análises.

6 ANÁLISES DOS DADOS

Neste tópico da pesquisa são analisados os dados coletados por meio das entrevistas realizadas com profissionais que atuam realizando auditorias tributárias, com ferramentas de Tecnologia da Informação (TI). Durante a coleta foram realizadas sete entrevistas com auditores de tributos que realizam auditorias tributárias em empresas cadastradas como contribuintes do Estado de Sergipe. Para o exercício das suas atividades profissionais, os entrevistados estão alocados na sede principal da SEFAZ/SE, em grupos de auditores definidos por segmento de atividade econômica das empresas contribuintes e por auditorias específicas.

Com o objetivo de preservar a identidade dos entrevistados, foram utilizados códigos para referenciar os auditores participantes da entrevista. No Quadro 7 estão apresentados os códigos atribuídos na pesquisa, para cada auditor; o tempo de atuação profissional que respectivamente vem executando auditorias de tributos e o segmento de empresas ou atividade de auditoria específica que cada um deles realiza auditorias.

Quadro 7 – Relação dos Auditores Entrevistados

Entrevistado	Tempo de Atuação na Auditoria	Segmento de Empresas ou Auditoria Específica que Realiza Auditoria
A1	Dezoito anos	Grandes Empresas e Lojas de Departamento
A2	Quinze anos	Grandes Empresas e Lojas de Departamento
A3	Sete anos	Indústria
A4	Nove anos	Indústria
A5	Vinte anos	Comércio Atacadista
A6	Vinte e sete anos	Comércio Varejista
A7	Dois anos	Valor Adicionado Fiscal

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando o Quadro 7, evidencia-se que os auditores entrevistados têm entre dois a vinte e sete anos de atuação na execução de auditorias em empresas. Estão distribuídos nos grupos de auditores por segmento de atividade econômica das empresas contribuintes ou por auditorias específicas, na seguinte composição: dois auditores no segmento de grandes empresas e lojas de departamento, dois auditores no segmento de indústria e os três demais auditores atuando, respectivamente, com auditorias em empresas do ramo do comércio atacadista, do comércio varejista e na atuação de auditoria específica do valor adicionado fiscal.

Às coletas dos dados por meio das entrevistas são apresentadas, concomitantemente, as respectivas análises das percepções dos auditores de tributos

entrevistados, sobre cada um dos mecanismos de boas práticas de TI: gestão, monitoramento, medição, avaliação e adequação. As análises foram produzidas com base no modelo de pesquisa apresentado no sub-tópico 3.3.

Os subtópicos seguintes apresentam as entrevistas, os dados coletados e as respectivas análises e resultados. É importante frisar que, para melhores esclarecimentos ao cumprimento das etapas da análise da narrativa, colecionaram-se partes das descrições das entrevistas e os dados das narrativas de cada entrevistado nos Apêndices B, C, D, E e F, respectivamente relativos aos mecanismos de boas práticas de TI: gestão, monitoramento, medição, avaliação e medição.

6.1 GESTÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de **Gestão de TI**, buscou-se identificar, inicialmente, a percepção dos Entrevistados sobre **as alocações de recursos** pela SEFAZ/SE, necessárias para a TI utilizada na auditoria tributária, após a implantação do SPED. Em seguida, o estudo buscou identificar a percepção dos auditores sobre **as priorizações de recursos** com a TI da auditoria tributária.

Sobre a Gestão de TI na SEFAZ/SE, o Entrevistado A6 fala que: “A secretaria hoje está no caminho correto. Está aproveitando toda a tecnologia da informação, as informações do SPED e utilizando esses dados nos procedimentos e roteiros de auditoria”. Depois de longa pausa, demonstrando pouca segurança sobre o que iria falar, o Entrevistado A6 afirma: “Então a perspectiva é a modernização com a utilização da tecnologia da informação. Então está no caminho correto, dando prioridade a essa tecnologia e a procedimentos que são vinculados a ela”.

De outro lado, o Entrevistado A7 percebe que na SEFAZ/SE “há necessidade de mais recursos para capacitação de recursos humanos”. Com o mesmo entendimento, os Entrevistados A1 e A2 demonstram perceber a importância do SPED no contexto da tributação brasileira e que os investimentos da SEFAZ/SE em TI de auditoria tributária são insuficientes. As constatações destas percepções são evidenciadas nas falas descritas abaixo.

A percepção que eu tenho quanto a secretaria está investindo, a minha percepção não é muito boa, eu acho que a secretaria deixa muito a desejar ainda ... *pausa* O SPED mostrou ser algo fundamental, algo importante, moderno, contemporâneo e imprescindível, suas informações eletrônicas. Mas a secretaria não cuida ainda, não trata, não leva isso com a devida importância. Ela ainda peca, deixando bastante a desejar (ENTREVISTADO A1).

É visível na SEFAZ que há uma preocupação, sim, na utilização de recursos na área de tecnologia da informação da auditoria tributária. Entretanto, esses investimentos, recursos que são postos nessa tecnologia, eles não são recursos atualizados: equipamentos, *softwares*, deixa um pouco a desejar, principalmente a velocidade de *internet* (ENTREVISTADO A2).

Os argumentos trazidos pelos Entrevistados A1, A2, A6 e A7 corroboram a visão de Coelho (2001), Gomes e Dourado (2016), que defendem que, para o âmbito governamental, os processos de reforma e modernização da gestão pública devem enfrentar o desafio de adaptação à crescente difusão das inovações tecnológicas e que a expansão da produção do trabalho esteja associada ao estabelecimento da sociedade do conhecimento tecnológico.

Nesta toada, levando-se em consideração que a gestão de TI está voltada para o ato e o efeito de gerir; administrar, gerenciar os recursos de automação, com investimentos necessários ao bom desempenho da TI (SOUZA *et al.*, 2016; GOMES; DOURADO, 2016), evidencia-se, nas falas dos Entrevistados A1, A2, A7 e na insegurança demonstrada nas afirmações do Entrevistado A6, a percepção deles quanto a presença de fragilidades nos atos de gestão de TI da SEFAZ/SE em relação ao gerenciamento dos recursos e investimentos para a eficiência na efetivação das boas práticas de TI.

Sobre a SEFAZ/SE priorizar recursos com a TI da auditoria tributária, coletaram-se os seguintes dados: o Entrevistado A7 percebe que “A priorização na utilização dos recursos para TI de auditoria é baixa”. Por sua vez, o Entrevistado A4 afirma: “Eu entendo que a utilização dos recursos em TI é alta, mas deveria ser ainda maior”.

O Entrevistado A5 fala que “O nível dos recursos utilizados para uma execução eficiente e eficaz de uma auditoria tributária é baixo, por não oferecer ferramentas consistentes que possibilitem a segurança de um trabalho concludente”. De igual modo, o Entrevistado A3 afirma que a utilização de recursos em TI da auditoria tributária “é médio, porque poderia muito bem direcionar uma política mais voltada para qualificar procedimentos utilizando-se da TI”.

As falas dos Entrevistados A3, A4 e A5 deixam a evidência que as aplicações de recursos com a TI utilizada na auditoria tributária da SEFAZ/SE não são suficientes para as necessidades da área. Na percepção daqueles Entrevistados, este fato prejudica a segurança e a qualificação dos procedimentos de auditoria tributária por meio da TI. Estas percepções reforçam a posição de Valadão (2016) sobre, com a revolução digital, a administração tributária deve acompanhar as novas tecnologias, visando não somente a simplificar os procedimentos daquelas, mas também a aumentar a eficiência e o controle no que tange aos tributos.

Sobre os gastos com TI, efetivados pela SEFAZ/SE, os Entrevistados A1 e A2 afirmam que:

Eu classificaria os custos com TI como baixo, porque eu percebo que em alguns setores da SEFAZ a utilização de recursos é bem maior e tem setores que utilizam muito pouco ou quase não utilizam. Eu vejo isso muito presente quando algumas pessoas de outros grupos vão tirar dúvidas ou fazer algo que há expressões desconhecidas de todos (ENTREVISTADO A1).

Há uma média utilização de recursos de TI na hora de priorizar a utilização de recursos ele é mediano ... *longa pausa* ... percebo que a SEFAZ prioriza maiores gastos em outros setores de apoio às auditorias e não à auditoria propriamente dita (ENTREVISTADO A2).

As falas dos Entrevistados A1 e A2 evidenciam que, na SEFAZ/SE, priorizam-se gastos para setores diferenciados dos relacionados com a TI empregada na auditoria tributária, causando descontentamentos dos auditores. Esta situação converge para as afirmações de Gomes e Dourado (2016), que esclarecem sobre a importante presença da TI nas organizações provocarem constantes cobranças com relação à excelência desta tecnologia, exigindo prioridades nas alocações de recursos e investimentos na área.

6.2 MONITORAMENTO DA TECNOLGIA DA INFORMAÇÃO

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Monitoramento, buscou-se identificar, inicialmente, a percepção dos Entrevistados sobre como a SEFAZ/SE realiza o monitoramento da TI que é empregada na auditoria tributária, especificamente sobre a utilidade desta TI às necessidades dos seus usuários e, também, se os resultados dos monitoramentos causam conflitos entre os gestores e os auditores.

O Entrevistado A7 afirmou que: “Não sei como está sendo tratado na ação fiscal o monitoramento da TI e sua utilidade”. No mesmo seguimento de inteligência, o Entrevistado A1 fala a seguinte percepção: “Eu vejo a secretaria como de certa maneira amadora ... *pausa* ... o principal pecado da secretaria é o planejamento, nela não há uma organização, um planejamento de execução e de acompanhamento dos dados obtidos e de uma fiscalização”.

Neste compasso, a percepção do Entrevistado A6 sobre o monitoramento de TI é que: “Na SEFAZ está ainda no início. Porque eu considero como se fosse ainda muito precário, diante das informações e possibilidades que nós temos. Mas se trabalha com monitoramento, mas precisa melhorar”. Com mais informações, o Entrevistado A2 pontua que:

Eles monitoram a partir das reclamações e dos chamados para as resoluções de problemas que são apresentados na TI durante o decorrer que o auditor está realizando o seu trabalho. Então, por conta desses resultados de chamadas, o monitoramento é feito e avaliada a utilidade da TI da auditoria. Mas ele não é divulgado, os auditores não percebem essa realização do monitoramento (ENTREVISTADO A2).

Sobre o monitoramento, Saito e Silveira (2008) esclarecem que é um conjunto de mecanismos internos e externos, de incentivo e controle. Neste particular, os depoimentos dos Entrevistados A1, A2, A6 e A7 revelam a possibilidade da efetivação da prática do monitoramento de TI pela SEFAZ/SE. Entretanto, tais depoimentos revelam, também, fragilidades na aplicação deste mecanismo de boas práticas de TI. Sobre este assunto, Amaral (2014) afirma que o monitoramento é um importante instrumento que contribui para garantir a concretização dos objetivos e metas das organizações, seja privada ou pública.

É importante destacar do depoimento do Entrevistado A2, a seguinte afirmativa: “O monitoramento de TI é muito incipiente na SEFAZ/SE. Eu não visualizo que esse monitoramento ele é permanente”. Esta afirmativa revela a percepção deste Entrevistado de que naquele órgão o monitoramento não é utilizado eficazmente, principalmente como parâmetro para tomar decisões.

A evidência revelada na fala do Entrevistado A2 demonstra perda de oportunidade na aplicação da boa prática de TI monitoramento, pela SEFAZ/SE, visto que, segundo Vaitsman, Rodrigues e Paes-Sousa (2006), os resultados do monitoramento melhoram o desempenho das políticas, sendo possível tornar decisões mais eficientes e eficazes sobre as aplicações dos recursos em TI.

Outra importante revelação sobre a prática do monitoramento de TI na SEFAZ/SE, desnuda na fala do Entrevistado A1, no seguinte trecho que se destaca: “Nessa questão (monitoramento de TI) não há ainda um planejamento, não há ainda um direcionamento específico para determinados grupos de auditoria”. Evidencia-se que este comportamento da SEFAZ/SE dificulta os aprimoramentos e melhorias das utilidades da TI de auditoria tributária do órgão, não favorecendo às eficiências do controle das receitas tributárias.

Esta evidência vai ao encontro da posição de Amaral (2014), que esclarece a necessidade da criação de estruturas para permitir que o monitoramento possa garantir a concretização dos objetivos e metas. Portanto, a prática de TI monitoramento, aplicada na SEFAZ/SE, tende a não contribuir com os objetivos e metas do órgão.

Sobre os resultados dos monitoramentos realizados pela SEFAZ/SE na TI das auditorias tributárias causarem conflitos entre os gestores e os auditores, coletaram-se os seguintes dados: o Entrevistado A2 fala que: “Os monitoramentos são feitos a nível de análises de resultados não divulgados para todos. Não há muita interferência conflitante entre gerentes e auditores. O monitoramento não cria conflitos na relação do auditor com os gestores”.

Na mesma linha de percepção, o Entrevistado A1 pondera sobre sua percepção quanto ao monitoramento, inclusive faz referência ao grupo de auditores que é integrante, em sua atuação na execução de auditoria tributária. O Entrevistado A1 abordou:

Eu não vejo um conflito ainda por causa de monitoramentos, não é? Porque eu tenho a visão assim muito clara do grupo que eu faço parte. Então, assim, eu não detectei, eu não percebi, ainda, nenhuma divergência ou nenhum conflito ou algum tipo parecido de problema entre auditores e gestores da SEFAZ, com o monitoramento. Não. Naquilo que eu estou no dia a dia, não interferiu nada, não há o que se falar em conflito (ENTREVISTADO A1).

As afirmativas dos Entrevistados A1 e A2 revelam a não percepção deles quanto à presença de conflitos na organização. Entretanto, Farias e Vaitsman (2002) esclarecem que toda organização está baseada em uma estrutura que implica a articulação entre indivíduos que tendem a desenvolver interesses específicos, dificultando realização dos objetivos da organização. Nas organizações públicas a gestão dos conflitos interpessoais torna-se ainda mais complexa (NASCIMENTO; SIMÕES, 2011).

Neste contexto, evidencia-se, nas falas dos Entrevistados A1, A2 e A6, que eles percebem fragilidade da SEFAZ/SE em aplicar o monitoramento de TI. Percebe-se, também na percepção daqueles Entrevistados, que o monitoramento de TI e seus resultados não provocam conflitos interpessoais entre gerentes e auditores.

6.3 MEDIÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Medição de TI, buscou-se identificar, inicialmente, junto aos Entrevistados, suas respectivas percepções sobre as aplicações avaliativas de medições pela SEFAZ/SE, para avaliar os resultados que estão sendo obtidos com a utilização da TI executada na auditoria tributária, após a implantação do SPED.

Em seguida, o estudo buscou identificar a percepção dos auditores sobre as divulgações dos resultados das avaliações das medições utilizadas pela SEFAZ/SE e se elas, as medições, são suficientes para que todos os auditores tenham igual conhecimento das diversas situações que envolvem a TI executada na auditoria tributária.

O Entrevistado A4 afirma que “A secretaria não estabelece propriamente medições. Depende muito da habilidade do auditor. Ultimamente não há coisa muito unificada na

secretaria em relação a medições. Nada unificado eu direi na fazenda”. Na mesma esteira de entendimento, o Entrevistado A1 pondera:

Percebo que a secretaria peca no planejamento. Quem vive o dia a dia da secretaria percebe que a secretaria não define medições. Apesar do SPED ter dado essa contribuição, ser uma ferramenta valiosíssima, que nos aproxima, assim, quase que em tempo real, que nos dá muitas condições de trabalho, eu não vejo um acompanhamento por medições. Eu não sei nem se se traçam metas a se alcançar, muito menos a fiscalização para atingi-las, alcança-las (ENTREVISTADO A1).

Todavia, com percepções diferentes dos Entrevistados citados no parágrafo anterior, o Entrevistado A5 afirma que: “As metas para as execuções dos roteiros de fiscalização com utilização do SPED são razoáveis, pois o prazo de execução é trimestral, podendo ser prorrogado, a depender do nível da ação fiscal”.

Na mesma linha de percepção, os Entrevistados A2 e A6, afirmam que:

A SEFAZ faz o acompanhamento dos resultados pelo quantitativo de auditorias tributárias que são realizadas, finalizadas, pelo quantitativo de ordens de serviços que são executadas e pelo quantitativo de autos de infrações lavrados (...), as portarias que são estabelecidas para o desenvolvimento de algumas atividades e os resultados dos quantitativos desses procedimentos e cumprimentos dessas ordens de serviços. É assim que a medição se estabelece. São em relação ao quantitativo de ordens de serviços, autos de infrações e auditorias realizadas (ENTREVISTADO A2).

Hoje a secretaria passou por um redesenho e um planejamento buscando digitalizar todo o processo da auditoria, inclusive com o projeto da ação fiscal, onde os roteiros já estão praticamente homologados, boa parte deles, que serão utilizados na execução da ordem de serviço (ENTREVISTADO A6).

Em relação às percepções dos Entrevistados A2, A5 e A6 sobre as medições de TI, desponta-se a evidência de que elas são utilizadas pela SEFAZ/SE. Este fato favorece as práticas de TI, visto que, conforme afirmam Richard *et al.* (2009), as metas são critérios avaliativos das atuações de funcionários e gerentes no tocante a TI, e as divulgações dos resultados das utilizações da TI promovem a melhorias.

Entre as abordagens dos entrevistados sobre o tema medição de TI, destaca-se um trecho da fala do Entrevistado A6: “Então essas metas que preveem a utilização da tecnologia no processo de auditoria estão sendo executadas”. Também cabe destaque, da fala do Entrevistado A2, supra descrita, o seguinte trecho: “A SEFAZ faz o acompanhamento dos resultados pelo quantitativo de auditorias tributárias que são realizadas”. Estas constatações de execuções de metas pela SEFAZ/SE é favorável às práticas nas utilizações da TI, visto que as metas designam um padrão ou referência a ser alcançado, constituindo-se em variáveis

mensuráveis que têm a função de indicar um estágio de desenvolvimento desejável (GUIMARÃES, 1998).

A percepção do Entrevistado A5 sobre as medições para as execuções dos roteiros de fiscalização serem razoáveis e prorrogáveis, constata o benefício das aplicações das metas pela SEFAZ/SE. Esta posição se fundamenta no que preconizam Trinkenreich e Santos (2015) sobre a medição por metas ser instrumento valioso para apoiar o controle, podendo ser utilizadas medidas para avaliar o que está sendo realizado, objetivando motivar o trabalho, em prol da melhoria da qualidade de todo o serviço.

Entretanto, verifica-se que nem todos os Entrevistados têm conhecimento que a prática da medição é desenvolvida na SEFAZ/SE. Portanto, a não divulgação desta prática naquele órgão não atende ao que preconiza Brandão; Borges-Andrade e Guimarães (2012) que assentam as metas como alguns dos componentes necessários para a gestão e boas práticas da tecnologia da informação e, assim, a divulgação delas e os resultados das suas aplicações são importantes para as melhorias das práticas.

Ainda sobre a percepção dos auditores quanto às divulgações das medições de avaliações utilizadas pela SEFAZ/SE serem suficientes para que todos eles tenham igual conhecimento das diversas situações que envolvem a TI executada nos procedimentos da auditoria tributária, o Entrevistado A3 afirma que “A divulgação é precária, poderia ser feita na *internet* e na *intranet*” e o Entrevistado A7 fala: “desconheço se existe essa avaliação”. Com a mesma percepção, os Entrevistados A1 e A2 afirmam:

Eu não vejo um planejamento profissional, eu não vejo a definição de metas. Então se eu não vejo a definição de metas, muito menos a divulgação. Não, não, não há. Pelo menos eu não percebo, pelo menos eu não vejo essa divulgação, esse acompanhamento, nem essa cobrança, nem essa averiguação se de fato as metas foram atingidas (ENTREVISTADO A1).

Percebo que não há divulgações de metas. Mas, os resultados, por conta das execuções de ações em relação a tecnologia da informação ocorrerem, dá para perceber que eles têm determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores da secretaria (ENTREVISTADO A2).

As afirmações dos Entrevistados A1 e A2 evidenciam a forte presença da não disseminação da informação sobre a existência de medições voltadas para a TI utilizada na auditoria tributária daquele órgão. Este fato não coaduna com o entendimento sobre a importância da divulgação da informação para o acesso ao conhecimento nas organizações, porquanto as informações propiciarem propostas inovadoras que contribuem com a eficácia

organizacional. Destarte, o uso da informação como valor estratégico nas organizações vem sendo cada vez mais utilizado (CARVALHO, 2001; CRUZ, 2015).

Deste modo, as percepções dos Entrevistados A1, A2, A3 e A7 de que não têm conhecimento das medições de TI que eventualmente possam existir na SEFAZ/SE, demonstram deficiências ao conhecimento da organização, prejudicando apresentações de propostas que inovem as atuações nas auditorias tributárias daquele órgão, conforme alertam Carvalho (2001) e Cruz (2015).

6.4 AVALIAÇÃO DA TECNOLÓGIA DA INFORMAÇÃO

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Avaliação de TI, buscou-se identificar a percepção dos Entrevistados sobre a SEFAZ/SE avaliar as ideias ou propostas de gerentes e auditores sobre a TI empregada na auditoria tributária. Em seguida, buscou-se identificar, também, a percepção dos Entrevistados em relação a como aquele órgão realiza as avaliações dos riscos relacionados à integridade das informações e proteções dos ativos da TI.

O Entrevistado A1 afirma: “Hoje, eu vejo na secretaria um interesse e receptividade maior das ideias e sugestões de gerentes e pessoas mais próximas da tecnologia de informática”. Na mesma linha de percepção, o Entrevistado A5 fala que: “Sim, o planejamento das ações fiscais é realizado a partir do resultado das avaliações das informações enviadas através de arquivos eletrônicos e visualizados no SPED Fiscal”.

No mesmo entendimento de percepção, os Entrevistados A2 e A4 afirmam que:

A secretaria da fazenda escuta as propostas e as ideias que são apresentadas pelos auditores. Sobre os gerentes, não posso aqui colocar porque não sou gerente, mas da forma que são ouvidos as ideias, propostas e sugestões dos auditores que executam as auditorias, também são ouvidas as ideias, propostas e sugestões dos gerentes. E como a secretaria avalia essas propostas ... *pausa* ... em reuniões com o setor de tecnologia da informação da secretaria da fazenda (ENTREVISTADO A2).

Não existe uma uniformização nas avaliações das ideias e propostas dos envolvidos com as auditorias. Para cada caso, depende muito do coordenador, da boa vontade. Considerando-se as divergências específicas de pessoa para pessoa (ENTREVISTADO A4).

As percepções dos auditores quanto a SEFAZ/SE praticar a **avaliação das ideias ou propostas de gerentes e auditores**, sobre a TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, indicam que naquele órgão as avaliações da TI em questão são

realizadas. Tal fato favorece ao aprimoramento da TI com base nas ideias e propostas de melhorias dos seus utilizadores. Esta ideia é corroborada por Almeida; Medeiros e Halpern (2015) que afirmam sobre a melhor qualidade da tecnologia de informação que é fornecida pelas organizações aos seus clientes internos terem, direta e indiretamente, relação com a satisfação destes clientes quando são ouvidos sobre as tecnologias que fazem uso.

Quanto a forma da SEFAZ/SE realizar as **avaliações** relacionadas à integridade das informações da TI da auditoria tributária, cinco Entrevistados responderam desconhecer a existência dessas avaliações. Os Entrevistados A2 e A6 foram os únicos que abordaram sobre conhecer o assunto, ponderando que:

A secretaria avalia os riscos de continuidade dos negócios comparando com aquelas metas relacionadas ao quantitativo de ordens de serviços que são desenvolvidas pela secretaria da fazenda. Com relação à integridade das informações, a gente observa que há uma preocupação em manter as informações que a secretaria possui dentro de sistemas informatizados de forma segura ... *pausa* ... há essa preocupação (ENTREVISTADO A2).

Eu não tenho amplo conhecimento para abordar sobre os controles de riscos e segurança das informações ... *expressão de pensamento, frisando atesta* ... mas acredito que essas informações deveriam ser mais limitadas e deveriam trabalhar nesses setores, principalmente auditores com conhecimento da tecnologia da informação, porque se quebra o sigilo quando você permite que outras pessoas trabalhem com essas informações e tenham acesso as mesmas (ENTREVISTADO A6).

No que se refere a como a SEFAZ/SE realiza **as avaliações sobre a proteção dos ativos da TI** da auditoria tributária, o Entrevistado A7 pondera que: “Se existe essa preocupação de proteção dos ativos de TI, não nos chega, então o que se tem a impressão é de que talvez não haja uma preocupação muito voltada para a proteção desses ativos”.

Os Entrevistados A2 e A4 afirmam que:

Com relação aos ativos de TI, eu acho que há uma segurança, sim. Existem fragilidades em diversos pontos, como segurança em acesso aos locais em que essas TI estão localizadas, principalmente os *hardwares*, né? Máquinas, computadores. Mas a agente ver um cuidado. Por exemplo, tem um equipamento de mineração de dados, que fica na parte de um estacionamento da secretaria que tem proteções contra incêndio, proteções contra tentativa de agredir fisicamente esse bem físico, lá posto (ENTREVISTADO A2).

Não existe assim uma cobrança específica uniformizada com relação ao grupo. Eu vejo assim, eu me direciono de uma forma específica ao meu gestor, e ele me atende assim não vejo de uma forma de grupo é uma forma normal é, no entanto, essa questão ampla de proteção dessa cobrança não existe uma uniformização (ENTREVISTADO A4).

Evidencia-se, com base nas falas dos Entrevistados A2, A4 e A7, a possibilidade da SEFAZ/SE realizar avaliações sobre a proteção dos ativos da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED. Destaca-se que as observações que foram feitas indicam que os auditores percebem relativas vulnerabilidades de segurança quanto ao acesso de pessoas aos ambientes em que os ativos de TI estão localizados. Inclusive, que a SEFAZ/SE deveria restringir os acessos da TI empregada na auditoria tributária, somente aos auditores de tributos.

Estas percepções e preocupações dos Entrevistados supracitados vão ao encontro dos posicionamentos de Pimenta e Quaresma (2016) que alertam sobre o fato de que na sociedade global e em constante mutação, é fundamental que as organizações garantam a segurança da informação, como fator de sucesso e que, neste processo, os usuários constituam uma proteção para a segurança dos sistemas de informação nas organizações.

Ainda sobre a Avaliação da TI, buscou-se, nas entrevistas, identificar as percepções dos Entrevistados sobre os resultados das avaliações dos riscos relacionados à integridade das informações e proteções dos ativos da TI estarem evidenciados nos planejamentos elaborados para a TI da auditoria tributária. Das entrevistas, coletaram-se os seguintes dados.

O Entrevistado A4 pondera: “Eu avalio como um bom nível, agora ... *pausa* ... deve ser melhorada é claro, depende da visão que é focado, mas um volume quase que adequado, eu diria assim, quase”. Os Entrevistados A1 e A3 relataram:

Embora hoje eu veja com muito bons olhos o interesse dos gestores, o interesse dos gerentes, os interesses daqueles que detém algum cargo de confiança, cargo de gerência na secretaria da fazenda, mas ainda deixa muito a desejar a questão de planejamento. Eu também vejo que, embora ainda de maneira amadora, mas resultados já são sentidos (ENTREVISTADO A1).

Sim, percebo que os resultados, que por conta das execuções, dos planejamentos de ações em relação a tecnologia da informação utilizada na auditoria ocorrerem ... *tosses* ... dá para perceber que elas têm um determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores na secretaria (ENTREVISTADO A3).

Portanto, as falas dos Entrevistados A1, A3 e A4 indicam a percepção de que os resultados das avaliações dos riscos relacionados à continuidade, integridade das informações e proteções dos ativos da TI estão, mesmo que não plenamente, evidenciados nos planejamentos elaborados para a TI da auditoria tributária.

Em relação aos planejamentos de TI refletiram os resultados das avaliações, Souza *et al.* (2016) esclarecem que as avaliações devem ser realizadas como um processo que vise fornecer um orçamento adequado de recursos para enfrentar os riscos e implementar controles,

sendo importante que os usuários estejam cientes das suas responsabilidades e, também, sejam incentivados a participarem de programas de treinamento, favorecendo que os controles atuem de forma eficaz.

6.5 ADEQUAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Adequação de TI, buscou-se identificar, inicialmente, a percepção dos entrevistados sobre a disponibilização e qualidade da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED. Em seguida, o estudo buscou identificar a percepção dos auditores sobre a disposição da SEFAZ/SE na preferência de investimentos para a TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária.

O Entrevistado A3 afirmou que “necessitamos capacitar os auditores para trabalhar com as diversas TI. Não só com o auditor eletrônico, mas outras ferramentas de pacote de escritórios, além de conceitos de estatística e outros”. Na mesma esteira de entendimento, o Entrevistado A1 afirmou que:

Em relação a disponibilização, adequação e qualidade, eu reconheço um esforço muito grande da secretaria da fazenda que todas as informações estejam disponíveis aos auditores ... *longa pausa* ... talvez o resultado não esteja bom, porque o planejamento ainda peca e porque também reconheço que ... *expressão de excitação* ... o auditor, ainda há um desestímulo ou pouco interesse ou uma pouca busca por isso. O que falta, no meu entendimento, é a própria secretaria investir mais no funcionário e qualificar mais o funcionário (ENTREVISTADO 1).

Os Entrevistados A3 e A6 afirmam que:

Deixa muito a desejar a disponibilidade das tecnologias de informação necessárias para a realização da auditoria tributária. Observa-se que há um grande volume de informações que a secretaria capta por meio do SPED, mas essas informações, elas necessitam de sistemas diversos que possibilitem os auditores trabalharem com essas informações nas realizações das suas auditorias. Então, esses sistemas de auditoria tributária é muito pouco, basicamente existe um sistema, o auditor eletrônico (ENTREVISTADO A3).

Hoje a secretaria passa por uma melhoria na disponibilização dessas informações. Elas realmente estão sendo colocadas através do portal *Business Intelligence* (BI), disponíveis para os trabalhos de auditoria, claro que pode muito bem ser melhorado. Com relação a essa qualificação, acredito que estamos no caminho certo, a secretaria está buscando o trabalho dessas informações, utilizando-se os dados que são repassadas através do SPED. Então a vinda do SPED para o nosso sistema tributário foi de grande importância porque permitiu maior controle dessas informações (ENTREVISTADO A6).

As percepções dos Entrevistados A1, A3 e A6 sobre a Adequação da TI utilizada na auditoria tributária desenvolvida na SEFAZ/SE demonstram a necessidade de capacitação dos auditores utilizadores de TI, às novas demandas da inovação tecnológica na área da auditoria tributária. Sobre este aspecto, Holanda Filho; Oliveira (2012) ponderam que é importante que as instituições públicas atentem para a necessidade de dotar estrutura para garantir a capacitação dos servidores, como forma de evitar o risco de perda de conhecimento organizacional.

Sobre a percepção dos Entrevistados quanto à disposição da SEFAZ/SE na preferência de investimentos na disponibilidade e qualidade da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED, coletaram-se os dados a seguir descritos.

O Entrevistado A7 fala que “Não há investimentos, logo, não há riscos. Existe a reposição de *hardware* de forma precária”. Na mesma linha de percepção, o Entrevistado A5 afirma: “A SEFAZ/SE não se disponibiliza para melhorias e desenvolvimento no tocante à tecnologia. Ela deixa muito a desejar em investimentos de cursos e treinamentos nessa área. O mínimo oferecido não é suficiente para capacitar os auditores e gestores”.

Os Entrevistados A1, A2 e A6 explicam que:

A disposição da secretaria em investimentos é baixa. As informações são satisfatórias, mas a disposição ... *pausa* ... em investir, eu ainda vejo assim muito tímida, muito deficiente, muito acanhada. Recentemente tivemos um caso de onde uma equipe que gerou determinado programa, de excelente qualidade, ela estava disposta a dar treinamento aos auditores da secretaria, e a secretaria não teve disposição de pagar para qualificar os auditores (ENTREVISTADO A1).

A preferência de correr riscos eu acho que deixa muito a desejar, pela falta de tecnologias avançadas, equipamentos, *softwares* e *hardwares*, que não são suficientes para o desenvolvimento da auditoria. A preferência investir nesse setor de utilizar recursos é muito pouco. Além desses aspectos, tem a questão de treinamento, que a secretaria realiza de forma muito precária, pois não são focados especificamente para as realizações de práticas específicas. São cursos genéricos e não dão direcionamento mais prático para as realizações das atividades de auditoria (ENTREVISTADO A2).

Acredito que avaliando este investimento numa escala de um a cinco, a secretaria estaria em quatro, porque a partir do momento em que ela aplicou os recursos na tecnologia da informação na aquisição de novos *softwares*, inclusive com a aquisição do data center, ela realmente está apostando nessa tecnologia e arriscando neste nível (ENTREVISTADO A6).

Observa-se que os Entrevistados A1, A2, A6 e A7 percebem baixa disposição da SEFAZ/SE na preferência de investimentos da TI. Esta percepção dos entrevistados evidenciam

a posição desfavorável aos negócios da SEFAZ/SE, devido à percepção dela negligenciar as demandas da TI empregada na auditoria tributária.

Sobre esta constatação, destaca-se o que atesta Mainetti Junior, Gramani e Barros (2014), sobre o fato de que muitas vezes, no ambiente gerencial, a TI é associada a ganhos de eficiência, mas é necessário que o gestor de TI analise especificamente as necessidades reais da empresa para avaliar criteriosamente a demanda por maiores despesas com TI e os efeitos dessa alocação no desempenho.

Os Entrevistados A1 e A2 percebem a necessidade da SEFAZ/SE em investir em treinamentos de capacitações dos auditores para utilizações de novas tecnologias de informação, em *softwares* e em *hardwares*. Sobre este assunto, Yoshitake, Gusmão e Fraga (2014) apontam que a importância de investimentos em treinamentos de capacitações de auditores de tributos para o uso de TI é necessidade primária das administrações públicas fazendárias, principalmente pelo fato da atuação do auditor tributário estar pautada em dados e informações digitais eletrônicas.

Apresentadas as coletas de dados por meio de entrevista e as respectivas análises dos mecanismos de boas práticas de TI e suas implicações nos problemas de agência, passa-se para a apresentação dos resultados, das conclusões da pesquisa e das considerações finais.

7 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

As análises apontam que em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Gestão de TI, a percepção dos auditores entrevistados é que a SEFAZ/SE prioriza gastos para setores diferenciados dos relacionados com a TI de auditoria tributária. Desta forma, a administração daquele órgão provoca descontentamentos dos auditores para com os gerentes.

Neste particular, Coelho (2001) esclarece que os processos de reforma e modernização da gestão pública devem enfrentar o desafio das inovações tecnológicas e que a produção do trabalho esteja associada ao estabelecimento da sociedade do conhecimento tecnológico. Assim sendo, a não priorização de investimentos com TI de auditoria tributária provoca descontentamento entre os auditores.

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Monitoramento de TI, evidenciou-se que os auditores percebem fragilidade da SEFAZ/SE em aplicar aquele mecanismo nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED. Inclusive, este fato também é percebido em relação ao Monitoramento para identificar se a TI da auditoria tributária tem utilidade para as necessidades dos trabalhos dos auditores daquele órgão público.

Sobre a percepção dos Entrevistados em relação ao mecanismo de boas práticas de TI Monitoramento de TI, evidenciou-se, também, que estes profissionais não percebem a existência de quaisquer implicações conflitantes.

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Medição de TI, evidenciou-se que os auditores de tributos percebem as não divulgações das medições de avaliações que acaso são utilizadas pela SEFAZ para avaliar os resultados que estão sendo obtidos com a utilização da TI executada nos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED.

As não divulgações dos resultados das medições implicam na percepção dos auditores de tributos de não terem conhecimentos da existência das referidas medições, fato que evidencia a possibilidade de que somente os gerentes, em detrimento dos auditores, sabem sobre as aplicações de medições da TI utilizada nas auditorias de tributos.

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Avaliação de TI, identificou-se que os auditores de tributos da SEFAZ/SE percebem, por parte daquele órgão, as realizações, mesmo que não plenamente, de avaliações sobre as ideias, as propostas, a integridade das informações e as proteções dos ativos da TI utilizada nas execuções dos

procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED na conjuntura tributária brasileira.

Em relação ao mecanismo de boas práticas de TI chamado de Adequação de TI, identificou-se a percepção dos Entrevistados de falhas na disponibilização e qualidade da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária, após a implantação do SPED.

Na percepção dos auditores, na SEFAZ/SE existem muitas informações dos contribuintes armazenadas em bancos de dados informatizados, todavia, necessita-se de TI especializada para utilizações nas auditorias daqueles dados e, também, a necessidade de capacitação dos auditores utilizadores de TI às novas demandas da inovação tecnológica na área da auditoria tributária. Os Entrevistados também percebem a indisposição da SEFAZ/SE na preferência de investimentos da TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária.

Apresentados os resultados da pesquisa, passa-se para as conclusões e para as considerações finais.

8 CONCLUSÃO

Neste tópico serão apresentadas as conclusões relativas aos alcances de cada um dos objetivos específicos da pesquisa e as conclusões relativas ao alcance do objetivo geral da pesquisa.

A pesquisa averiguou a gestão exercida sobre os recursos alocados para garantir as prioridades da TI utilizada na auditoria tributária. Evidenciou-se que, na percepção dos auditores, a SEFAZ/SE prioriza gastos para setores diferentes dos relacionados com a TI da auditoria tributária. Este fato fragiliza o alcance dos objetivos e metas do órgão e provoca descontentamento entre os auditores. Portanto, a gestão de TI realizada pela SEFAZ/SE não garante as alocações de recursos suficientes para as prioridades da TI necessária à auditoria tributária.

As investigações quanto aos monitoramentos relacionados às execuções e utilidades da TI empregada na auditoria tributária, evidenciaram que os auditores percebem fragilidade da SEFAZ/SE em aplicar monitoramento nas execuções da TI dos procedimentos da auditoria tributária, inclusive, fragilidades em aplicar monitoramento para identificar se aquela TI tem utilidade para as necessidades dos trabalhos dos auditores daquele órgão. Tais fragilidades podem ocasionar a dissintonia entre os objetivos dos gerentes com os objetivos dos auditores que utilizam a TI de auditorias tributárias.

Portanto, os monitoramentos da TI não garantem suporte ao negócio, aos recursos e às políticas priorizadas de acordo com os objetivos da auditoria tributária. Evidenciou-se, também, que os auditores não perceberem a existência de quaisquer implicações conflitantes entre eles e os gestores, decorrentes do monitoramento de TI.

Na compreensão das medições usadas para avaliar os resultados obtidos com a utilização da TI executada nos procedimentos da auditoria tributária, evidenciou-se a percepção dos auditores da não divulgação das medições de avaliações daquela TI. Este fato implica no não conhecimento, pelos auditores, da existência das referidas medições. Portanto, com essa configuração encontrada, o órgão não aplica metas para avaliar resultados e, conseqüentemente, não há quaisquer divulgações de resultados.

Os exames das avaliações das ideias ou propostas de gerentes e auditores, da integridade das informações e proteção dos ativos da TI utilizada na auditoria tributária evidenciaram que os auditores de tributos percebem as realizações, mesmo que não plenamente, das referidas avaliações e seus reflexos na elaboração do planejamento da TI das auditorias tributárias. Dessa forma, evidencia-se que o órgão avalia as ideias ou propostas de gerentes e

auditores, a integridade das informações e a proteção dos ativos da TI utilizada na execução da auditoria tributária.

Nas averiguações sobre a adequação, disponibilidade e qualidade da TI utilizada nas execuções da auditoria tributária, evidenciou-se que na percepção dos Entrevistados existem falhas na disponibilização, adequação e qualidade daquela TI. Na percepção dos auditores, necessita-se de TI especializada para utilizações nas auditorias das informações dos contribuintes armazenadas em bancos de dados informatizados na SEFAZ/SE. Na percepção dos auditores, necessita-se, também, que o órgão promova capacitações para uso das novas demandas da inovação tecnológica na área da auditoria tributária. Evidencia-se, portanto, que a TI não está adequada em relação às disponibilizações dos serviços e sua qualidade necessária para responder aos requisitos da auditoria tributária.

Em relação ao objetivo geral da pesquisa, analisou-se, com base no *framework* ISO/IEC 38500, a percepção de auditores de tributos quanto aos mecanismos de boas práticas da TI utilizada nas execuções de auditoria tributária pela SEFAZ/SE, após a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Em geral, evidenciou-se que, na percepção dos auditores de tributos, há necessidades de aprimoramentos dos mecanismos de boas práticas da TI empregada na auditoria tributária realizada pela SEFAZ/SE, nos contribuintes inscritos em seu cadastro.

É importante registrar a importante contribuição da pesquisa ao investigar as terminologias conceituais de auditoria, que estão inclusas nos estudos de diversos autores da área e, também, inclusas nas normas editadas por organizações envolvidas com a auditoria e a contabilidade.

Este estudo contribuiu, também, com as investigações sobre a importância da auditoria como ferramenta inclusa na governança de TI, favorecendo com reflexões sobre a efetivação dos mecanismos de boas práticas de TI do *framework* ISO/IEC 38500 na auditoria de tributos estaduais.

É importante registrar a constatação de que as conclusões da pesquisa apresentam robusta evidência da serventia do “Modelo de Pesquisa: Ciclo dos Mecanismos de Melhores Práticas de TI na Auditoria Tributária”, apresentado na Figura 5.

Apresentadas as conclusões da pesquisa, passa-se para as considerações finais.

8.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O pesquisador deste estudo é auditor fiscal tributário e atua na SEFAZ/SE realizando auditoria tributária, utilizando recursos da TI empregada naquela espécie de auditoria. Esta condição, de conhecer o funcionamento da organização estudada favoreceu no desenvolvimento do trabalho e proporcionou uma visão aproximada das situações abordadas pelos Entrevistados.

Não obstante a familiaridade que o pesquisador deste estudo tem com a organização estudada, foi desafiador adentrar em questões particulares de um órgão público fazendário, principalmente quando se trata de posicionamentos particulares de servidores públicos que atuam naquele órgão, em especial os realizadores de auditorias tributárias: o auditor fiscal tributário. O motivo de ter sido desafiador a realização desta pesquisa está relacionado ao fato de as informações e especificidades de um órgão fiscalizador de tributos serem cercadas de cuidados para a manutenção do sigilo fiscal, legalmente estabelecido.

A pesquisa realizada tem a limitação de ser estudo de caso único, portanto, as generalizações das suas conclusões não podem ser realizadas. Neste diapasão, recomenda-se a realização de pesquisas sobre o tema em outros órgãos fazendários do Brasil, tanto na esfera Federal quanto nas esferas estaduais e municipais.

Sugere-se que para os futuros trabalhos que explorem a mesma linha temática deste estudo, a realização de pesquisa quantitativa e, também, investigações que apliquem o modelo de pesquisa que foi utilizado para as análises e resultados desta pesquisa, inclusive com melhoramentos, inserções e ampliações do referido modelo, incluindo, por exemplo, novos mecanismos de boas práticas de TI apresentados nos diversos *frameworks* direcionados às tecnologias da informação.

REFERÊNCIAS

ABNT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Catálogos de Norma Técnica 2018**. Disponível em: <http://twixar.me/QjQ3>. Acesso em: 20.10.18.

ALBERTI, M. J. **O impacto da implantação do Sistema Público de Escrituração Digital: SPED nas empresas do setor têxtil e de confecção, segundo a percepção dos gestores da empresa**. 2016. 128 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.

ALBERTIN, A. L.; ALBERTIN, R. M. M. Tecnologia de informação e desempenho empresarial no gerenciamento de seus projetos: um estudo de caso de uma indústria. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**. Anpad, Curitiba, v. 12, n. 3, p. 599-629, Jul./Set. 2008.

ALMEIDA, A. R.; MEDEIROS, P. Y.; HALPERN, E. E. Why internal clients are dissatisfied with the quality of information technology services provided by their organizations. **Procedia Computer Science**. 55:922–930. doi: 10.1016/j.procs.2015. Disponível em: <http://twixar.me/MjQ3>. Acesso em: 09.01.2019.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: abordagem moderna e completa. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

AMARAL, S. C. **Desempenho organizacional**: relação entre governança de tecnologia da informação e gestão de processos em projetos. 2014. 155 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Sistemas de Informação e Gestão do Conhecimento) – Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2014.

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

AUDIBRA. **Instituto dos auditores internos do Brasil**. Normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna – NIEPAI. 2004. Disponível em: <http://twixar.me/wSQ3>. Acesso em: 21.06.2018.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Auditoria e controle**. 2016. Disponível em: <http://twixar.me/xjQ3>. Acesso em: 15.06.2018.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. Pearson: São Paulo, 2007.

BAUNSGAARD, T.; KEEN, M. Tax revenue and (or?) trade liberalization. **Journal of Public Economics**. v. 94, issues 9-10, pages 563-577, october. 2010.

BEZERRA FILHO, E. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo, Atlas: 2015.

BISCALQUIM, A.C.; VIEIRA, E.T.V. A auditoria interna como fortalecimento da governança corporativa nas empresas de capital aberto. **Revista do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos**, v.2, n. 2. Jul-Dez. 2015 p. 56-72, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2DS4IK3>. Acesso em: 20.06.2018.

BIMBER, B. **Infomtion and amnican democrag**: technology in the evolution of polirigal power. New York: Cambridge University. 2003. Disponível em: <http://twixar.me/xjQ3>. Acesso em: 05.07.2018.

BLAU, A. *et al.* A importância do sistema público de escrituração digital – SPED no controle fiscal das empresas. **Revista Gestão em Foco**, p. 26-38, 2014. Disponível em: <http://twixar.me/9SQ3>. Acesso em: 14.05.2018.

BORBA, L.; PETRINI, M.; WIEDENHOFT, G. Adoção da nota fiscal eletrônica: quais os benefícios sob as lentes das organizações? **Revista Gestão & Planejamento**, v. 14, n. 3, p. 613-636, 2013.

BRANCO, C. C. Governança de pessoal: aperfeiçoando o desempenho da administração pública. **Tribunal de Contas da União**. Brasília-DF, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2BIv2pI>. Acesso em: 06.09.2018.

BRANDÃO, H. P.; BORGES-ANDRADE, J. E.; GUIMARÃES, T. de A. Desempenho organizacional e suas relações com competências gerenciais, suporte organizacional e treinamento. **Revista de Administração - R.Adm.**, São Paulo, v.47, n.4, p.523-539, out./nov./dez. 2012.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **NBC TSP - estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público**. 2016. Disponível em: <http://twixar.me/5SQ3>. Acesso em: 12.05.2018.

_____. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Norma brasileira de contabilidade técnica de auditoria 200 - NBC TA 200: objetivos gerais do auditor independente**. 2009. Disponível em: <http://twixar.me/SSQ3>. Acesso em: 30.06.2018.

_____. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Os benefícios do sistema público de escrituração digital. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Novembro/Dezembro, ano XXXVII. Ed. 174. 2008.

_____. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Resolução n.º 560/83. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946**. 1983. Disponível em: <http://twixar.me/jSQ3>. Acesso em 15.06.2018.

_____. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Resolução n.º 750/93. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade – PFC**. 1993. Disponível em: <http://twixar.me/BSQ3>. Acesso em 15.06.2018.

_____. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Resolução n.º 986/03. NBC TI 01 - auditoria interna**. 2003. Disponível em: <http://twixar.me/RSQ3>. Acesso em 15.06.2018.

_____. Comissão de Valores Mobiliários – CMV. **O mercado de valores mobiliários brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: 2014. Disponível em: <http://twixar.me/CjQ3>. Acesso em: 30.06.2018.

_____. Ministério da Fazenda – Conselho Nacional de Seguros Privados: Superintendência de Seguros Privados. **Resolução nº 312/14**. 2014. Disponível em: <http://twixar.me/kjQ3>. Acesso em: 13.06.2018.

_____. Ministério do Planejamento. **Sobre o programa de aceleração do crescimento do governo federal**. 2018. Disponível em: <http://twixar.me/qjQ3>. Acesso em: 13.06.2018.

_____. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda constitucional nº 42/2003**. 2003. Disponível em: <http://twixar.me/rjQ3>. Acesso 25.05.2018.

_____. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-lei nº 9.295/46**. 1946. Disponível em: <http://twixar.me/3pQ3>. Acesso em 15.06.2018.

_____. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 6.022/2007**. 2007. Disponível em: <http://twixar.me/KpQ3>. Acesso em 15.06.2018.

_____. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.728/65**. 1965, Disponível em: <https://bit.ly/2X7v43H>. Acesso em: 15.06.2018. Acesso em 15.06.2018.

_____. I. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 6.385/76**. 1976. Disponível em: <https://bit.ly/2yGE3PY>. Acesso em: 15.06.2018.

_____. II. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 6.404/76**, 1976. Disponível em: <https://bit.ly/2S7o4ju>. Acesso em: 15.06.2018.

_____. Presidência da República – Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Medida Provisória nº 2.200-2/01**, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/2Nc6U3g>. Acesso em: 15.06.2018.

_____. Presidência da República – **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União. Promulgada em 05 de outubro de 1988.

_____. Receita Federal do Brasil. **A escrituração fiscal digital**. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2NbWCA9>. Acesso em 07.06.2018.

_____. III. Receita Federal do Brasil. **Plano anual da fiscalização da secretaria da receita federal do brasil para o ano-calendário de 2018**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2GKyMul>. Acesso em: 17.05.2018.

_____. IV. Receita Federal do Brasil. **Sistema público de escrituração digital (SPED)**. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2IszM8G>. Acesso em: 07.07.2018.

BRITO, R. P. de; BRITO, L. A. L. Vantagem competitiva, criação de valor e seus efeitos sobre o desempenho. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, vol. 52, núm. 1, fevereiro, 2012, pp.70-84. Fundação Getúlio Vargas São Paulo.

BRONZERI, M. S.; BULGACOV, S. Estratégias na cadeia produtiva do café no norte pioneiro do paraná: competição, colaboração e conteúdo estratégico. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 16, n. 1, p. 77-91, 2014.

CALDER, A. **ISO/IEC 38500**: the IT governance standard. Ed. IT Governance Publishing, 2018.

CAMARGOS, M. A.; DIAS, A. T. Estratégia, administração estratégica e estratégia corporativa: uma síntese teórica. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v.10, n.1, p.27-39, 2003.

CAMARGO, R. V. W. *et al.* Produção científica em auditoria: uma análise dos estudos acadêmicos desenvolvidos no Brasil. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v.24, n.1, p.84-111, jan./mar. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2GvmMO2>. Acesso em: 27.06.2018.

CARRILHO, D. L.; CASTRO, D. S.; COUTO, H. F. A tributação atual no Brasil e a curva de lafer: uma visão jurídico-econômica. **Revista Acadêmica da Faculdade de Economia das Faculdades Integradas Vianna Júnior**. Ed. Ago-2006.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual completo de contabilidade pública**. 4. ed. São Paulo, Impetus: 2017.

CARVALHO, K. Disseminação da informação e informação da inteligência organizacional. **Data Grama Zero**, v.2, n.3, p.1-9, jun, 2001. Disponível em: <http://twixar.me/JPH3>. Acesso em: 28.12.2018.

CAVALCANTE, S. Escrituração fiscal e sua aplicabilidade no dia a dia do profissional contábil. **Conselho Regional de Contabilidade do Ceará**. Disponível em: <https://bit.ly/2DJShQG>. 2011. Acesso em 29.06.2018.

COELHO, E. M. **Governo eletrônico e seus RSP**: impactos na estrutura e na força de trabalho das organizações públicas. Revista do Serviço Público. Ano 52. Número 2. Abr-Jun, 2001.

COMISSÃO DE GESTÃO FAZENDÁRIA – COGEF. **Estados brasileiros aumentarão a arrecadação e melhorarão a competitividade com o PROFISCO II**. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2V7CJxf>. Acesso em: 12.07.2018.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CRUZ, Y. R. Gest  n de información y del conocimiento para la toma de decisiones organizacionales. **Biblioteca Anales de Investigación**. v. 11. p. 150-163. jan/dez. 2015. Disponível em: <http://twixar.me/zPH3>. Acesso em: 28.12.2018.

CUNHA, P. R.; CORREA, D.C.; BEUREN, I.M. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES. **Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, p. 57-75, jan./mar. 2010.

DE GRIP, A.; SAUERMAN, J. The effect of training on productivity: The transfer of on-the-job training from the perspective of economics. **Educational Research Review**, 8, 28-36, 2013.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, v.3 n.2. 1981.

EISENHARDT, K. M. Building Theories From Case Study Research. **The Academy of Management Review**. 1989. Disponível em: <https://bit.ly/2HGhwHk>. Acesso em: 13.04.2018.

ENCONTRO NACIONAL DOS COORDENADORES E ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS – ENCAT. 2019. **Projeto Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e**. Disponível em: <https://bit.ly/2trCXTQ>. Acesso em: 05.01.2019.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: Programa de Estudos**. Brasília: 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2UX4w3g>. Acesso em: 17.06.2018.

FARIA, A. C. *et al.* SPED – Sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. In: **Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2BFFC0L>. Acesso em: 24.05.2018.

FARIAS, L.O; VAITSMAN, J. Interação e conflito entre categorias profissionais em organizações hospitalares públicas. **Cad. Saúde Pública**. 2002;18(5):1229-41. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/%0D/csp/v18n5/10995.pdf>. Acesso em: 24.01.2019.

FERNANDES, A. A. ABREU, V. F. **Implantando a governança de TI**. 4. ed. São Paulo: Brasport, 2014.

FERNANDES, B. H.; FLEURY, M. T.; MILLS, J. Construindo o diálogo entre competência, recursos e desempenho organizacional. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v.46, n.4, p.48-65, out./dez. 2006.

FOLADOR, E. L. et al. Propriedades da auditoria contínua e auditoria de sistemas: uma análise bibliométrica e sociométrica na base *scopus* e no congresso internacional de gestão da tecnologia e sistemas de informação (CONTECSI). **RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria**. Curitiba, v. 10, n. 1, p. 26-53, jan./abr. 2018.

FOUNTAIN, J. E. **Building the virtual state: information technology and institutional change**. Washington, DC: Brookings Institution, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/2V7urFD>. Acesso em 15.06.2018.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

FREITAS, C. A. S. de.; GUIMARÃES, T. de A. Isomorfismo, institucionalização e legitimação: auditoria operacional no tribunal de contas. **Revista de Administração Contemporânea**, v.11 n.spe1. Curitiba 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2BCIzzm>. Acesso em 15.06.2018.

GALVAO, K. C. C. M.; MONTE-MOR, D. S.; TARDIN, N. O efeito do treinamento na percepção do desempenho individual: uma análise baseada nos treinamentos ofertados pelo Instituto Federal do Espírito Santo. **Revista de Contabilidade e Organizações**. 29 4-16, 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOMES, C. F. S.; DOURADO, T. Governança em projetos de tecnologia da informação: um estudo bibliométrico. **Anais**. XII Congresso Nacional de Excelência em Gestão & III INOVARSE, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2Iuxs1k>. Acesso em: 18.09.2018.

GUIMARÃES, T.A. Gestão do desempenho em organizações públicas descentralizadas. in: congresso internacional do CLAD, 3., 1998. **Anais**. Madri: Clad, 1998.

HEEKS, R. Failure, success and improvisation of information systems projects in developing countries. Institute for Development Policy and Management **University of Manchester**, 2002. Disponível em: <https://bit.ly/2BFUJar>. Acesso em: 12.06.2018.

HOLANDA FILHO, R.; OLIVEIRA, J. A. Controle externo da governança de tecnologia da informação. **Revista Controle, Doutrina e Artigos**. pgs. 66 a 85. Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2012.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática - abordagem da auditoria nas sociedades limitadas e anônimas**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION – ISACA. **ISO/IEC 38500:2015**. 2015. Disponível em: <https://www.isaca.org>. Acesso em: 28.06.2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT. **Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2EehR1C>. Acesso em: 19.12.2018.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **O papel do auditor**. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2EdExPA>. Acesso em: 12.06.2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION – ISO. **ISO/IEC 38500 Information technology: governance of IT for the organization**. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Jhpgwj>. Acesso em: 16.06.2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Princípios fundamentais de auditoria de conformidade ISSAI 400: normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI)**, 2015. Traduzidas pelo Tribunal de Contas da União - TCU. Disponível em: <https://bit.ly/2QsjwIK>. Acesso em: 03.06.2018.

JENSEN, J. A.; SAGE, P. Andrew. A systems management approach for improvement of organizational performance measurement systems. **Information - Knowledge - Systems Management**. 2000. Disponível em: <https://bit.ly/2Ik6tp3>. Acesso em: 10.07.2018.

JIRAPORN, P. Shareholder rights, corporate governance, and arthur andersen. **Journal of Applied Finance**. 2006 Disponível em: <https://bit.ly/2tqv4E>. Acesso em: 17.05.2018.

JORDÃO, R. V. *et al.* Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração digital - SPED. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 12(26), 119-140, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2BD6qyA>. Acesso em: 24.06.2018.

JOVCHELOVICH, S.; BAUER, M. W. **Entrevista narrativa**. In: Bauer, Martin W.; Gaskell, George. Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático. Petrópolis: Vozes; 2002, p. 90-113.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LUNARDI, G. L.; DOLCI, P. C.; MAÇADA. Adoção de tecnologia de informação e seu impacto no desempenho organizacional: um estudo realizado com micro e pequenas empresas. **Revista de Administração - R.Adm.**, São Paulo, v.45, n.1, p.05-17, jan./fev./mar. 2010.

MACEDO, M. Á. S. *et al.* Impacto de mecanismos de auditoria na precificação de ações: evidências sob a perspectiva da relevância e da tempestividade para o ano de 2010 no Brasil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 17 · n. 3 · p. 127- 144 · set./dez. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2UWujse>. Acesso em: 30.06.2018.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; COSER, C. Rede de Relações Interorganizacionais no Campo Organizacional de Videira - SC. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**. Anpad, v. 10, n. 4, Out./Dez. 2006: 09-45. Disponível em: <https://bit.ly/2V2c1WE>. Acesso em: 27.06.2018.

MACHADO, D. G., FERNANDES, F. C.; BIANCHI, M. Teoria da agência e governança corporativa: reflexão acerca da subordinação da contabilidade à administração. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, 4 (10), p. 36-55, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2GTZYXL>. Acesso em: 23.09.2018.

MACHADO, H. B. **Planejamento tributário**. São Paulo. Malheiros: 2016.

MAINETTI JUNIOR, S.; GRAMANI, M. C. N.; BARROS, H. M. Despesas com tecnologia da informação e eficiência organizacional: novas evidências do setor bancário brasileiro. **Revista de Administração e Inovação**, v. 11, n. 1, p. 138, 13 abr. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2UXNfGY>. Acesso em: 21.09.2018.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público: administração pública e gestão social. **Revista Administração Pública e Gestão Social (APGS)**. v.2, n.1, pp. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2TSQgZj>. Acesso em: 15.11.2018.

MCGINNIS, S. K. *et al.* **Sustaining and extending organization strategy via information technology governance**. In: Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Sciences, 2004.

MEDINA, E. **A contribuição da auditoria de sistemas de informações para governança de TI: estudo de caso em uma seguradora no rio de janeiro**. 2013. 158 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial) – Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013.

MENDONÇA, M. M. *et al.* O impacto da lei sarbanes-oxley (SOX) na qualidade do lucro das empresas brasileiras que emitiram ADRs. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 21, n. 52, janeiro/abril 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2GtF9CP>. Acesso em: 30.06.2018.

MILGROM, P.; ROBERTS, J. Price and advertising signals of product quality. **Journal of Political Economy**, v. 94, p. 796-821, 1986. Disponível em: <https://stanford.io/2Eesi5m>. Acesso em: 20.06.2018.

MODELL, S. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. **Management Accounting Research**, 2001, 12, 437–464 doi: 10.1006/mare.2001.0164. Disponível em: <https://bit.ly/2GuGmdm>. Acesso em: 15.06.2018.

MONTE, P. A. *et al.* Existe relação entre governança corporativa e volatilidade? Um estudo a partir da formação de carteiras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 15-44, abr./jun. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2SOWvQD>. Acesso em: 30.06.2018.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MUYLAERT, C. J. *et al.* Narrative interviews: an important resource in qualitative research. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, São Paulo, v. 48, p. 184-189, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2GMOJ39>. Acesso em: 19.05.2018.

NASCIMENTO, T. A. C.; SIMÕES, J. M. Análise da gestão de conflitos interpessoais nas organizações públicas de ensino profissionalizante em Nova Iguaçu – RJ. **Rege Revista de Gestão**. 18(4), 585-604. doi:10.5700/rege 443, 2011. Disponível em: <http://twixar.me/bhH3>. Acesso em: 15.01.2018.

OLIVEIRA, C. B.; FONTES FILHO, J. R. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 51(4):596-615, jul/ago. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2SL8WxG>. Acesso em: 14.09.2018.

OLIVEIRA, D. L.; MAÇADA, A. C. G.; OLIVEIRA, G. D. Valor das capacidades de TI: efeitos nos processos e no desempenho da firma em um país em desenvolvimento. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 18, n. 60, p. 245-266 abr./jun. 2016.

OLIVEIRA, M. L. M. C. **Relações contratuais e desenvolvimentos da capacidade operacional em estaleiros brasileiros: uma análise à luz da teoria da agência**. 2016. 271 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Pernambuco, 2016.

PELEIAS, I. R. *et al.* Percepções do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto à implementação dos requisitos da lei sarbanes-oxley. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 15-40, jan./mar. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2DJ22OW>. Acesso em: 30.06.2018.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo, Atlas: 2012.

PIMENTA, A. M. S.; QUARESMA, R.F.C. 2016. A segurança dos sistemas de informação e o comportamento dos usuários. *Journal of Information Systems and Technology Management – JISTEM*. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. vol. 13, nº. 3, Set/Dez., 2016. pp. 533-552 Disponível em: <https://bit.ly/2GsHspP>. Acesso em: 13.12.2018.

PIRES, C. O.; MACAGNAN, C. B. Governança corporativa e assimetria de informação: uma revisão desta relação. **Revista Brasileira de Administração Científica**. Aquidabã, v.4, n.4, Jul, Ago, Set, Out, Nov, Dez 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2S3uJLH>. Acesso em: 25.06.2018.

PRADO, O. **Governo eletrônico, reforma do estado e transparência: o programa de governo eletrônico no brasil**. 2009. 197 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

PUTZ, R. B. Z.; RASOTO, V. I.; ISHIKAWA, E. Percepção da governança de TI no desempenho organizacional: estudo de caso em instituição pública de ensino superior do Brasil. **Anais**. XV Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU. Desafios da Gestão Universitária no Século XXI Mar Del Plata – Argentina. Dezembro de 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2V7wObv>. Acesso em: 12.06.2018.

RESE, Natália *et al.* A Análise de Narrativas como Metodologia Possível para os Estudos Organizacionais sob a Perspectiva da Estratégia como Prática: “Uma Estória Baseada em Fatos Reais”. **Anais**. VI Encontro de Estudo Organizacionais da ANPAD. Florianópolis/SC, 23 a 25 de maio de 2010.

RIBEIRO, H. C. M. Análise das pesquisas sobre auditoria publicadas em periódicos brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v. 8, n. 1, p. 88 – 112, 2015.

RIBEIRO, O. M.; RIBEIRO, J. M. **Auditoria fácil**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RICHARD, P. J. *et al.* Measuring organizational performance: towards methodological best practice. **Journal of Management**, 35(3): 718-804. 2009.

RIEKSTIN, A. C. **Modelo de governança de tecnologia da informação do escritório ao chão de fábrica**. 2102. 209 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2Efwsd2>. Acesso em: 02.06.2018.

RIVA, E. D.; SALOTTI, B. M. Adoção do padrão contábil internacional nas pequenas e médias empresas e seus efeitos na concessão de crédito. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 26, n. 69, p. 304-316, set./out./nov./dez. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2SEI6a9>. Acesso em 10.06.2018.

SAITO, R.; SILVEIRA, A. D. M. da. Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 48, n. 2, abr-jun 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2IjFutP>. Acesso em: 30.06.2018.

SANTOS, C. **Auditoria fiscal e tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro. Freitas Bastos: 2018.

SANTOS; J. *et al.* Aplicações da lei de newcomb-benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 79-94, janeiro/abril, 2009.

SANTOS, L. P. G. D. Comparing the Use of Forward-Looking and Contemporary Performance Measurement to Formulate Incentive Contracts in the Presence of the Horizon Problem: An Experimental Analysis. **Revista Contabilidade & Finanças**, 26(68), 195-207, 2015.

SCHNEIDER, L. C. Pensamento estratégico organizacional - origens, evolução e principais influências. **Anais do ANPAD 3Es**. 2013.

SEBOLD, M. *et al.* Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao sistema público de escrituração digital – SPED. **Revista Enfoque Contábil**, v. 31, n. 2, Curitiba/PR, p. 23-32, 2012.

SERGIPE. Secretaria da Fazenda. Notícia. **SEFAZ investe em estrutura e sistemas para melhorar condições de trabalho dos auditores**. 26 de outubro de 2015. Governo do Estado de Sergipe. Disponível em: <https://bit.ly/2NaR6xT>. Acesso em: 05.07.2018.

_____. Secretaria da Fazenda de Sergipe. **A SEFAZ Sergipe**. 2019. Governo do Estado de Sergipe. Disponível em: <https://bit.ly/2tyBWtv>. Acesso em: 05.01.2019.

_____. Secretaria da Fazenda de Sergipe. **Notícia: SEFAZ investe em estrutura tecnológica para sistema fazendário do estado de Sergipe**. 2016. Governo do Estado de Sergipe. Disponível em: <https://bit.ly/2tu6Um9>. Acesso em: 05.07.2018.

_____. Secretaria da Fazenda de Sergipe. **Projeto nota fiscal eletrônica para consumidor final - NFC-e e revolução fiscal no varejo brasileiro**. 2013. Governo do Estado de Sergipe. Disponível em: <https://bit.ly/2Gvqnvw>. Acesso em: 15.08.2018.

SILVA, A. G.; ROBLES JUNIOR, A. Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei sarbanes-oxley. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 112-127, setembro/dezembro 2008. Disponível em: <https://bit.ly/2tqXx72>. Acesso em: 15.05.2018.

SILVA, A. A.; CERQUEIRA, A. F. **Fraudes contábeis: repercussões tributárias com enfoque no ICMS**. Curitiba: Juruá, 2018.

SILVA, C. A. T.; NIYAMA, J. K. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, K. L. *et al.* A implementação dos controles internos e do comitê de auditoria segundo a lei SOX: o caso Petrobrás. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 39-63, jul./set. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2tqwWqE>. Acesso em: 30.06.2018.

SILVEIRA, A. D. M. **Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Campus, 2015.

SONNENTAG, S.; NIESSEN, C.; OHLY, S. Learning at work: training and development. **International Review of Industrial and Organizational Psychology**, New Jersey, v.19, p.249-289, Jan. 2004.

SOUZA, J. G. S. *et al.* Gestão de riscos de segurança da informação numa instituição pública federal: um estudo de caso. **Revista Eniac Pesquisa, Faculdade ENIAC**, v. 5, n. 2, p. 240–256, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2V0CSCr>. Acesso em: 12.10.2018.

SOUZA, R. G.; MACHADO, M. R. R.; MACHADO, L. S. Um panorama das pesquisas acadêmicas sobre auditoria interna publicadas em periódicos e congressos nacionais. **Anais. XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade - Moving Accounting Forward**. São Paulo, 2018. Disponível em: <http://twixar.me/Fzk3>. Acesso em: 28.12.2018.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS – SUSEP. **Orientação para o envio dos relatórios da auditoria contábil independente**. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2DMOemF>. Acesso em: 23.10.2018.

SYLVESTER, D. **ISO 38500 Why Another Standard. COBIT Fokus**. ISACA, vl. 2, April 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2SbZNcl>. Acesso em: 15.09.2018.

THIRY-CHERQUES, H. R. Saturação em pesquisa qualitativa: estimativa empírica de dimensionamento. **Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, n. 3, p. 20-27, 2009.

TRINKENREICH, B.; SANTOS, G. Avaliação do processo de medição para serviços de ti em uma empresa global à luz do MR-MPS-SV iSys – **Revista Brasileira de Sistemas de Informação**, Rio de Janeiro, vol. 8, No. 2, p. 58-77, 2015.

VALADÃO, M. A. P. **A Escrituração Fiscal Digital (EFD) no âmbito do SPED: Expectativas e incertezas**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2016.

VAITSMAN, J.; RODRIGUES, R. W. S., PAES-SOUSA, R. **O sistema de avaliação e monitoramento das políticas e programas sociais: a experiência do ministério do desenvolvimento social e combate à fome do Brasil.** Management of Social Transformations. UNESCO, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 15. ed. São Paulo, Atlas: 2014.

VILLOTA, F. A. C. **As relações entre o planejamento estratégico de TI: o framework Cobit e a norma ISO 38500, Um Estudo de Caso.** 2014. 134 f. Dissertação (Mestrado em Administração do Setor de Ciências Sociais Aplicadas) – Universidade Federal do Paraná, 2014.

WANDERLEEY, C. A. N. **Auditoria: teoria e mais de 500 questões comentadas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman. 2015.

YOSHITAKE, M.; GUSMÃO, J. A. do P.; FRAGA, M. S. Auditoria baseada em risco de penalidades tributárias em ambiente de sistemas de informação. **Revista de Tecnologia Aplicada** – RTA. Vol. 3, No.3, Set-Dez 2014, p.03-12.

APÊNDICE A

Roteiro de Entrevista

SEGMENTO (GRUPO) DE ATUAÇÃO DE AUDITORIA DO ENTREVISTADO:

_____ Tempo de Auditoria _____

DATA: _____ / _____ / _____. HORÁRIO: Inicial _____ Final _____

Mecanismos de Boas Práticas: Gestão – Monitoramento – Medição – Avaliação – Adaptação.

Problemas de Agência: Custo de Agência – Conflitos de Interesses - Assimetria de Informação – Horizonte de Planejamento – Preferência de Riscos.

GESTÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

1. Após a implantação do SPED, qual sua percepção sobre as **aplicações de recursos para a TI** utilizada na auditoria tributária pelos auditores da SEFAZ/SE?
2. Devido aos problemas de diversidades de interesses, presentes em qualquer instituição, como você percebe as **utilizações dos recursos em TI** da auditoria tributária?

MONITORAMENTO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

3. Após a implantação do SPED, como a SEFAZ/SE **realiza o monitoramento das execuções e utilidades da TI** empregada nos procedimentos da auditoria tributária?
4. Como os **monitoramentos implicam em conflitos** entre os gestores e os auditores que utilizam a TI de auditoria?

MEDIÇÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

5. Após a implantação do SPED, qual sua percepção sobre as medições utilizadas pela SEFAZ/SE para avaliar os **resultados que estão sendo obtidos com a utilização da TI** executada nos procedimentos da auditoria tributária?
6. Como você percebe as divulgações das medições de avaliações utilizadas pela SEFAZ/SE serem suficientes para que todos tenham igual **conhecimento das diversas situações** que envolvem a TI executada nos procedimentos da auditoria tributária?

AVALIAÇÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

De ideias e propostas

7. Após a implantação do SPED, como a SEFAZ/SE avalia **as ideias ou propostas de gerentes e auditores sobre a TI** utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária?

Das integridades das informações e dos ativos de TI

8. Após a implantação do SPED, de que forma a SEFAZ/SE realiza as avaliações das **integridades das informações e das proteções dos ativos da TI** utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária?
9. Como você percebe que os **resultados de tais avaliações estão evidenciados nos planejamentos** elaborados para a TI executadas nos procedimentos da auditoria tributária?

ADEQUAÇÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO

10. Após a implantação do SPED, como você avalia a **disponibilização e a qualidade da TI** utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária?
11. Como você visualiza a disposição da SEFAZ/SE na **preferência de investimentos** na TI utilizada nas execuções dos procedimentos da auditoria tributária?

ANOTAÇÕES

APÊNDICE B
Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Gestão de TI

Gestão nas Aplicações e Prioridades de Recursos para a TI

Entre- vistas	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A1	A percepção que eu tenho quanto a secretaria está investindo, a minha percepção não é muito boa, a secretaria deixa muito a desejar ainda. O SPED mostrou ser algo fundamental, algo importante, moderno, contemporâneo e imprescindível, suas informações eletrônicas. Mas a secretaria não cuida ainda, não trata, não leva isso com a devida importância. Ela ainda peca, deixando bastante a desejar. Eu classificaria os custos com TI como baixo, porque eu percebo que em alguns setores da SEFAZ a utilização de recursos é bem maior e tem setores que utilizam muito pouco ou quase não utilizam. Eu vejo isso muito presente quando algumas pessoas de outros grupos vão tirar dúvidas ou fazer algo que há expressões desconhecidas de todos.	"não é muito boa" "não cuida ainda, não trata, não leva isso com a devida importância" "ainda peca, deixando bastante a desejar" "é baixo" "em alguns setores da SEFAZ a utilização de recursos é bem maior".	"o SPED mostrou ser algo fundamental, algo importante, moderno, contemporâneo e imprescindível, suas informações eletrônicas". "tem setores que utilizam muito pouco ou quase não utilizam. Eu vejo isso muito presente quando algumas pessoas de outros grupos vão tirar dúvidas ou fazer algo que há expressões desconhecidas de todos".	"é baixo" "não é muito boa" "não cuida ainda, não trata, não leva isso com a devida importância" "ainda peca, deixando bastante a desejar" "em alguns setores da SEFAZ a utilização de recursos é bem maior".	A5 e A7
A2	É visível na SEFAZ que há uma preocupação, sim, na utilização de recursos na área de tecnologia da informação da auditoria tributária. Entretanto, esses investimentos, recursos que são postos nessa tecnologia, eles não são recursos atualizados: equipamentos, <i>softwares</i> , deixa um pouco a desejar, principalmente a velocidade de <i>internet</i> . Há uma média utilização de recursos de TI na hora de priorizar a utilização de recursos ele é mediano. Percebo que a SEFAZ prioriza maiores gastos em outros setores de apoio às auditorias e não à auditoria propriamente dita.	"há uma preocupação, sim, na utilização de recursos na TI" "não são recursos atualizados" "é mediano" "prioriza maiores gastos em outros setores".	"esses investimentos, recursos que são postos nessa tecnologia (...) equipamentos, <i>softwares</i> , deixa um pouco a desejar, principalmente a velocidade de <i>internet</i> . "há uma média utilização de recursos de TI" "Percebo que a SEFAZ prioriza maiores gastos (...) não à auditoria propriamente dita".	"é mediano" "há uma preocupação, sim, na utilização de recursos na TI" "não são recursos atualizados" "prioriza maiores gastos em outros setores".	A3
A3	Os recursos em TI para a auditoria tributária na SEFAZ é médio, porque poderia muito bem direcionar uma política mais voltada para qualificar procedimentos utilizando-se da TI.	"é médio".	"poderia (...) direcionar (...) política mais voltada para qualificar procedimentos utilizando a TI".	"é médio".	A2
A4	Eu entendo que a utilização dos recursos em TI é alta, mas deveria ser ainda maior.	"é alta".	"deveria ser ainda maior".	"é alta".	A6
A5	O nível dos recursos utilizados para uma execução eficiente e eficaz de uma auditoria tributária é baixo, por não oferecer ferramentas consistentes que possibilitem a segurança de um trabalho concludente.	"é baixo".	"não oferecer ferramentas consistentes que possibilitem a segurança de um trabalho concludente".	"é baixo".	A1 e A7
A6	A secretaria hoje está no caminho correto. Está aproveitando toda a tecnologia da informação, as informações do SPED e utilizando esses dados nos procedimentos e roteiros de auditoria. Então a perspectiva é a modernização com a utilização da tecnologia da informação. Então está no caminho correto, dando prioridade a essa tecnologia e a procedimentos que são vinculados a ela.	"está aproveitando toda a TI" "utilizando dados do SPED nos procedimentos de auditoria" "dando prioridade a essa TI".	"Então a perspectiva é a modernização" "Então está no caminho correto".	"dando prioridade" "está aproveitando toda a TI" "utilizando dados do SPED nos procedimentos de auditoria".	A4
A7	Há necessidade de mais recursos para capacitação de recursos humanos. A priorização na utilização dos recursos para TI de auditoria é baixa.	"é baixa".	"necessidade de mais recursos para capacitação de recursos humanos".	"é baixa".	A1 e A5

APÊNDICE C
Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Monitoramento de TI

Monitoramentos das Execuções e Utilidades da TI

continua

Entre- vistas	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A1	Eu vejo a secretaria como de certa maneira amadora. Nessa questão não há ainda um planejamento, não há ainda um direcionamento específico para determinados grupos de auditoria. O principal pecado da secretaria é o planejamento, nela não há uma organização, um planejamento de execução e de acompanhamento dos dados obtidos e de uma fiscalização. Eu não vejo um conflito ainda por causa de monitoramentos, não é? Porque eu tenho a visão assim muito clara do grupo que eu faço parte. Então, assim, eu não detectei, eu não percebi, ainda, nenhuma divergência ou nenhum conflito ou algum tipo parecido de problema entre auditores e gestores da SEFAZ, com o monitoramento. Não. Naquilo que eu estou no dia a dia, não interferei nada, não há o que se falar em conflito.	"amadora" "não há ainda um planejamento" "não há ainda um direcionamento específico" "não vejo um conflito" "não detectei, eu não percebi" "Não Naquilo que eu estou no dia a dia" "não há o que se falar em conflito".	"O principal pecado da secretaria é o planejamento, nela não há uma organização (...) de execução e de acompanhamento dos dados obtidos e de uma fiscalização" "Porque eu tenho a visão assim muito clara do grupo que eu faço parte" "nenhuma divergência ou nenhum conflito ou algum tipo parecido de problema entre auditores e gestores da SEFAZ, com o monitoramento".	"amadora" "não há ainda um planejamento" "não há ainda um direcionamento específico" "não vejo um conflito" "não detectei, eu não percebi" "Não Naquilo que eu estou no dia a dia" "não há o que se falar em conflito".	A2, A3 e A6
A2	O monitoramento de TI é muito incipiente na SEFAZ. Eu não visualizo que esse monitoramento ele é permanente. Eles monitoram a partir das reclamações e dos chamados para as resoluções de problemas que são apresentados na TI durante o decorrer que o auditor está realizando o seu trabalho. Então, por conta desses resultados de chamadas, o monitoramento é feito e avaliada a utilidade da TI da auditoria. Mas ele não é divulgado, os auditores não percebem essa realização do monitoramento. Como os monitoramentos são feitos mais a nível de análises de resultados não divulgados para todos, não há muita interferência conflitante entre os gerentes e os auditores. O monitoramento não cria conflitos na relação do auditor com os gestores.	"muito incipiente" "não visualizo (...) permanente" "não é divulgado" "os auditores não percebem essa realização" "são feitos mais a nível de análises de resultados não divulgados para todos" "não há muita interferência conflitante" "não cria conflitos na relação do auditor com os gestores".	"Monitoram a partir das reclamações e dos chamados para as resoluções de problemas que são apresentados na TI" "por conta desses resultados de chamadas, o monitoramento é feito e avaliada a utilidade da TI da auditoria" "são feitos mais a nível de análises de resultados não divulgados para todos".	"muito incipiente" "não visualizo (...) permanente" "não é divulgado" "os auditores não percebem essa realização" "são feitos mais a nível de análises de resultados não divulgados para todos" "não há muita interferência conflitante" "não cria conflitos na relação do auditor com os gestores".	A1, A3 e A6

APÊNDICE C
Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Monitoramento de TI

Monitoramentos das Execuções e Utilidades da TI

conclusão

Entre- vistos	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A3	Quanto ao monitoramento é muito importante, mas tem que partir, no meu modo de ver, tem que começar com uma gestão que ela seja ou eleita de forma com meritocacia, com pessoas capazes de gerir os seus subordinados auditores fiscais, então tem que ter com uma boa gestão, cercada de pessoas capazes.	"é muito importante" "tem que começar com uma gestão (...) eleita com meritocacia".	"então tem que ter com uma boa gestão, cercada de pessoas capazes".	"é muito importante" "tem que começar com uma gestão (...) eleita com meritocacia".	Não
A4	A secretaria realiza esse monitoramento confrontando essas informações nos sistemas direto (pausa) outro, outro meios que se encontram em três sistemas direcionados um ao outro.	"realiza (...) confrontando essas informações nos sistemas".	"outro, outro meios que se encontram em três sistemas direcionados um ao outro".	"realiza (...) confrontando essas informações nos sistemas".	Não
A5	Uma vez verificada as informações necessárias ao monitoramento, na existência de algum indício, deverá ser sugerida uma ação.	"Uma vez verificada as informações necessárias ao monitoramento".	"na existência de algum indício, deverá ser sugerida uma ação".	"Uma vez verificada as informações necessárias ao monitoramento".	Não
A6	O monitoramento na SEFAZ está ainda no início. Porque eu considero como se fosse ainda muito precário, diante das informações e possibilidades que nós temos. Mas se trabalha com monitoramento, mas precisa melhorar.	"está ainda no início" "muito precário" "se trabalha com monitoramento, mas precisa melhorar".	"eu considero como se fosse ainda muito precário, diante das informações e possibilidades que nós temos"	"muito precário" "está ainda no início" "se trabalha com monitoramento, mas precisa melhorar".	A1, A2 e A3
A7	Não sei como está sendo tratado na ação fiscal o monitoramento da TI e sua utilidade.	"Não sei".		"Não sei".	Não

APÊNDICE D
Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Medição de TI

Medições dos resultados da utilização da TI e suas divulgações

Continua

Entre- vistos	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A1	Percebo que a secretaria peca no planejamento. Quem vive o dia a dia da secretaria percebe que a secretaria não define medições. Apesar do SPED ter dado essa contribuição, ser uma ferramenta valiosíssima, que nos aproxima, assim, quase que em tempo real, que nos dá muitas condições de trabalho, eu não vejo um acompanhamento de medições. Eu não sei nem se se traçam metas a se alcançar, muito menos a fiscalização para atingi-las, alcança-las. Eu não vejo um planejamento profissional, eu não vejo a definição de medições. Então se eu não vejo a definição de metas, muito menos a divulgação. Não, não, não há. Pelo menos eu não percebo, pelo menos eu não vejo essa divulgação, esse acompanhamento, nem essa cobrança, nem essa averiguação se de fato as metas foram atingidas.	"a secretaria não define medições". "não vejo acompanhamento de medições". "não sei nem se se traçam metas a se alcançar, muito menos a fiscalização para atingi-las, alcança-las". "não vejo um planejamento profissional, eu não vejo a definição de metas". "não vejo a divulgação (...) se de fato as metas foram atingidas".	"Percebo que a secretaria peca no planejamento. Quem vive o dia a dia da secretaria percebe" "Apesar do SPED ter dado essa contribuição, ser uma ferramenta valiosíssima, que nos aproxima, assim, quase que em tempo real, que nos dá muitas condições de trabalho" "Não, não, não há. Pelo menos eu não percebo, pelo menos eu não vejo essa divulgação, esse acompanhamento, nem essa cobrança, nem essa averiguação."	"a secretaria não define medições". "não vejo um planejamento profissional, (...) a definição de metas". "não vejo acompanhamento de metas". "não sei nem se se traçam metas a se alcançar, muito menos a fiscalização para atingi-las, alcança-las". "não vejo a divulgação (...) se de fato as metas foram atingidas".	A3, A4 e A7
A2	A SEFAZ faz o acompanhamento dos resultados quantitativos de auditorias tributárias que são realizadas, finalizadas, pelo quantitativo de ordens de serviços que são executadas e pelo quantitativo de autos de infrações lavrados (...), as portarias que são estabelecidas para o desenvolvimento de algumas atividades e os resultados dos quantitativos desses procedimentos e cumprimentos dessas ordens de serviços. É assim que a medição se estabelece. São em relação ao quantitativo de ordens de serviços, autos de infrações e auditorias realizadas. Percebo que não há divulgações de medições. Mas, os resultados, por conta das execuções de ações em relação a tecnologia da informação ocorrerem, dá para perceber que eles têm determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores da secretaria.	"faz acompanhamento dos resultados quantitativos" "assim que a medição se estabelece". "São em relação ao quantitativo de ordens de serviços, autos de infrações e auditorias realizadas". "Percebo que não há divulgações de medições". "os resultados têm determinado sentido em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores."	"pelo quantitativo de auditorias tributárias que são realizadas, finalizadas, pelo quantitativo de ordens de serviços que são executadas e pelo quantitativo de autos de infrações lavrados" "as portarias que são estabelecidas para o desenvolvimento de algumas atividades e os resultados dos quantitativos desses procedimentos e cumprimentos dessas ordens de serviços."	"faz acompanhamento dos resultados quantitativos" "assim que a medição se estabelece". "São em relação ao quantitativo de ordens de serviços, autos de infrações e auditorias realizadas". "Percebo que não há divulgações de medições". "os resultados têm determinado sentido em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores."	A5 e A6

APÊNDICE D

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Medição de TI

Medições dos resultados da utilização da TI e suas divulgações

conclusão

Entre- vistas	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A3	A divulgação das metas e outros valores é escassa, vamos dizer assim. Eu primo muito por isso: a apresentação dos resultados, seja ele positivo ou negativo, das metas pré-estabelecidas, têm que ser apresentadas, tanto ao público interno como ao público externo. Têm que ser transparente. A divulga é precária, poderia ser feita na <i>internet</i> e na <i>intranet</i> .	"A divulgação das metas e outros valores é escassa". "A divulga é precária, poderia ser feita na <i>internet</i> e na <i>intranet</i> ".	"Eu primo muito por isso: a apresentação dos resultados, seja ele positivo ou negativo, das metas pré-estabelecidas, têm que ser apresentadas, tanto ao público interno como ao público externo. Têm que ser transparente.	"A divulgação das metas e outros valores é escassa". "A divulga é precária, poderia ser feita na <i>internet</i> e na <i>intranet</i> ".	A1, A4 e A7
A4	A secretaria não estabelece propriamente metas. Depende muito da habilidade do auditor. Ultimamente não há coisa muito unificada na secretaria em relação a metas. Nada unificado eu direi na fazenda.	"não estabelece propriamente metas". "não há coisa muito unificada na secretaria em relação a metas"	"Depende muito da habilidade do auditor". "Nada unificado eu direi na fazenda.	"não estabelece propriamente metas". "não há coisa muito unificada na secretaria em relação a metas"	A1, A3 e A7
A5	As metas para as execuções dos roteiros de fiscalização com utilização do SPED são razoáveis, pois o prazo de execução é trimestral, podendo ser prorrogado, a depender do nível da ação fiscal.	"As metas (...) são razoáveis".	"as execuções dos roteiros de fiscalização com utilização do SPED (...) o prazo de execução é trimestral, podendo ser prorrogado, a depender do nível da ação fiscal.	"As metas (...) são razoáveis".	A2 e A6
A6	Hoje a secretaria passou por um redesenho e um planejamento buscando digitalizar todo o processo da auditoria, inclusive com o projeto da ação fiscal, onde os roteiros já estão praticamente homologados, boa parte deles, que serão utilizados na execução da ordem de serviço. Então essas metas que preveem a utilização da tecnologia no processo de auditoria estão sendo executadas.	"essas metas que preveem a utilização da tecnologia no processo de auditoria estão sendo executadas".	"a secretaria passou por um redesenho e um planejamento buscando digitalizar todo o processo da auditoria, inclusive com o projeto da ação fiscal, onde os roteiros já estão praticamente homologados, boa parte deles, que serão utilizados na execução da ordem de serviço".	"essas metas que preveem a utilização da tecnologia no processo de auditoria estão sendo executadas".	A2 e A5
A7	No meu nível hierárquico da SEFAZ desconheço se existe essa avaliação. Isso ocorria até a gestão do secretário anterior.	"desconheço se existe essa avaliação".	"No meu nível hierárquico da SEFAZ" "Isso ocorria até a gestão do secretário anterior.	"desconheço se existe essa avaliação".	A1, A3 e A4

APÊNDICE E

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Avaliação de TI

Avaliações das ideias, integridade das informações e proteção da TI: projeção no planejamento

continua

Entre- vistas	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A1	Hoje, eu vejo na secretaria um interesse e receptividade maior das ideias e sugestões de gerentes e pessoas mais próximas da tecnologia de informática. Embora hoje eu veja com muito bons olhos o interesse dos gestores, o interesse dos gerentes, os interesses daqueles que detém algum cargo de confiança, cargo de gerência na secretaria da fazenda, mas ainda deixa muito a desejar a questão de planejamento. Eu também vejo que, embora ainda de maneira amadora, mas alguns resultados já são sentidos.	"vejo (...) interesse e receptividade maior das ideias e sugestões de gerentes e pessoas mais próximas da TI". "mas ainda deixa muito a desejar a questão de planejamento". "embora ainda de maneira amadora, mas alguns resultados já são sentidos".	"Embora hoje eu veja com muito bons olhos o interesse dos gestores, o interesse dos gerentes, os interesses daqueles que detém algum cargo de confiança, cargo de gerência na secretaria da fazenda" "Eu também vejo"	"vejo (...) interesse e receptividade maior das ideias e sugestões de gerentes e pessoas mais próximas da TI". "mas ainda deixa muito a desejar a questão de planejamento". "embora ainda de maneira amadora, mas alguns resultados já são sentidos".	A2 e A4
A2	A secretaria da fazenda escuta as propostas e as ideias que são apresentadas pelos auditores. Sobre os gerentes, não posso aqui colocar porque não sou gerente, mas, da forma que são ouvidos as ideias, propostas e sugestões dos auditores que executam auditorias, também são ouvidas as ideias, propostas e sugestões dos gerentes. E como a secretaria avalia essas propostas: em reuniões com o setor de tecnologia da informação da secretaria da fazenda. A secretaria avalia os riscos de continuidade dos negócios comparando com aquelas metas relacionadas ao quantitativo de ordens de serviços que são desenvolvidas pela secretaria da fazenda. Com relação à integridade das informações, a gente observa que há uma preocupação em manter as informações que a secretaria possui dentro de sistemas informatizados de forma segura. Há essa preocupação. Com relação aos ativos de TI, há uma segurança, sim.	"escuta as propostas e as ideias que são apresentadas pelos auditores". "da forma que são ouvidos as ideias, propostas e sugestões dos auditores que executam as auditorias, também são ouvidas as ideias, propostas e sugestões dos gerentes". "avalia essas propostas: em reuniões com o setor de TI da secretaria da fazenda". "Avalia os riscos de continuidade dos negócios comparando com aquelas metas relacionadas ao quantitativo de ordens de serviços que são desenvolvidas".	"Sobre os gerentes, não posso aqui colocar porque não sou gerente" "Com relação à integridade das informações"	"escuta as propostas e as ideias que são apresentadas pelos auditores". "da forma que são ouvidos as ideias, propostas e sugestões dos auditores que executam as auditorias, também são ouvidas as ideias, propostas e sugestões dos gerentes". "avalia essas propostas: em reuniões com o setor de TI da secretaria da fazenda". "Avalia os riscos de continuidade dos negócios comparando com aquelas metas relacionadas ao quantitativo de ordens de serviços que são desenvolvidas".	A1, A4, A5 e A6

APÊNDICE E

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Avaliação de TI

Avaliações das ideias, integridade das informações e proteção da TI: projeção no planejamento

continuação

A2	Existem fragilidades em diversos pontos, como segurança em acesso aos locais em que essas TI estão localizadas, principalmente os hardwares, né? Máquinas, computadores. Mas a agente ver um cuidado. Por exemplo, tem um equipamento de mineração de dados, que fica na parte de um estacionamento da secretaria que tem proteções contra incêndio, proteções contra qualquer tentativa de agredir fisicamente esse bem físico, lá posto.	"a gente observa que há uma preocupação em manter as informações que a secretaria possui dentro de sistemas informatizados de forma segura". "há essa preocupação". "Com relação aos ativos de TI há uma segurança, sim". "Existem fragilidades em diversos pontos, como segurança em acesso aos locais em que essas TI estão localizadas, principalmente os hardwares". "a agente ver um cuidado".	"Por exemplo, tem um equipamento de mineração de dados, que fica na parte de um estacionamento da secretaria que tem proteções contra incêndio, proteções contra qualquer tentativa de agredir fisicamente esse bem físico, lá posto".	"a gente observa que há uma preocupação em manter as informações que a secretaria possui dentro de sistemas informatizados de forma segura". "há essa preocupação". "Com relação aos ativos de TI há uma segurança, sim". "Existem fragilidades em diversos pontos, como segurança em acesso aos locais em que essas TI estão localizadas, principalmente os hardwares". "a agente ver um cuidado".	A1, A4, A5 e A6
A3	Sim, percebo que os resultados, que por conta das execuções, dos planejamentos de ações em relação a tecnologia da informação utilizada na auditoria ocorrerem, dá para perceber que elas têm um determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores na secretaria.	"percebo que os resultados, (...) das execuções, dos planejamentos de ações em relação a TI na auditoria ocorrerem". "percebe que elas têm um determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores".	"Sim". "que por conta". "dá para". "na secretaria".	"percebo que os resultados, (...) das execuções, dos planejamentos de ações em relação a TI na auditoria ocorrerem". "percebe que elas têm um determinado sentido com base em alguma avaliação que está sendo feita pelos gestores".	A4
A4	Não existe uma uniformização nas avaliações das ideias e propostas dos envolvidos com as auditorias. Para cada caso, depende muito do coordenador, da boa vontade. Considerando-se as divergências específicas de pessoa para pessoa. Não existe assim uma cobrança específica uniformizada com relação ao grupo.	Não existe uma uniformização nas avaliações das ideias e propostas dos envolvidos com as auditorias.	Para cada caso, depende muito do coordenador, da boa vontade. Considerando-se as divergências específicas de pessoa para pessoa.	Não existe uma uniformização nas avaliações das ideias e propostas dos envolvidos com as auditorias.	A1, A2 e A4

APÊNDICE E

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Avaliação de TI

Avaliações das ideias, integridade das informações e proteção da TI: projeção no planejamento

continuação

Entre- vistados	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A4	Eu vejo assim, eu me direciono de uma forma específica ao meu gestor, e ele me atende assim não vejo de uma forma de grupo é uma forma normal é, no entanto, essa questão ampla de proteção dessa cobrança não existe uma uniformização. Eu avalio como um bom nível, agora..., deve ser melhorada é claro, depende da visão que é focado, mas um volume quase que adequado, eu diria assim, quase.	"Não existe (...) uma cobrança específica uniformizada com relação ao grupo". "essa questão ampla de proteção dessa cobrança não existe uma uniformização". "avalio como um bom nível". "Deve ser melhorada".	"Eu vejo assim, eu me direciono de uma forma específica ao meu gestor, e ele me atende assim não vejo de uma forma de grupo é uma forma normal é, no entanto". "é claro, depende da visão que é focado, mas um volume quase que adequado, eu diria assim, quase.	"Não existe (...) uma cobrança específica uniformizada com relação ao grupo". "essa questão ampla de proteção dessa cobrança não existe uma uniformização". "avalio como um bom nível". "Deve ser melhorada".	A1, A2, A3, A5 e A7
A5	Quando as propostas de ação fiscal advindas de denúncias, diligências, feitos através do SPED, são colocadas para a SEFAZ, o setor de planejamento, responsável pela análise, emitirá a execução fiscal proposta. É através do SPED que a SEFAZ visualiza as informações fiscais enviadas pelo contribuinte. Sendo assim, os arquivos eletrônicos dos contribuintes são de uso exclusivo da SEFAZ. Sim, o planejamento das ações fiscais é realizado a partir do resultado das avaliações das informações enviadas através de arquivos eletrônicos e visualizados no SPED Fiscal.	"as propostas (...) são colocadas para a SEFAZ, o setor de planejamento, responsável pela análise, emitirá a execução fiscal proposta". "os arquivos eletrônicos dos contribuintes são de uso exclusivo da SEFAZ". "Sim, o planejamento das ações fiscais é realizado a partir do resultado das avaliações das informações enviadas através de arquivos eletrônicos e visualizados no SPED Fiscal".	"Quando as propostas de ação fiscal advindas de denúncias, diligências, feitos através do SPED". "É através do SPED que a SEFAZ visualiza as informações fiscais enviadas pelo contribuinte. Sendo assim".	"as propostas (...) são colocadas para a SEFAZ, o setor de planejamento, responsável pela análise, emitirá a execução fiscal proposta". "Sim, o planejamento das ações fiscais é realizado a partir do resultado das avaliações das informações enviadas através de arquivos eletrônicos e visualizados no SPED Fiscal". "os arquivos eletrônicos dos contribuintes são de uso exclusivo da SEFAZ".	A2 e A4

APÊNDICE E

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Avaliação de TI

Avaliações das ideias, integridade das informações e proteção da TI: projeção no planejamento

conclusão

Entre- vistados	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A6	Eu não tenho amplo conhecimento para abordar sobre os controles de riscos e segurança das informações. Mas essas informações deveriam ser mais limitadas e deveriam trabalhar nesses setores, principalmente auditores com conhecimento da tecnologia da informação, porque se quebra o sigilo quando você permite que outras pessoas trabalhem com essas informações e tenham acesso as mesmas.	"os controles de riscos e segurança das informações (...) essas informações deveriam ser mais limitadas e deveriam trabalhar nesses setores (...) auditores com conhecimento da TI".	"Eu não tenho amplo conhecimento para abordar sobre "Mas" "principalmente" "porque se quebra o sigilo quando você permite que outras pessoas trabalhem com essas informações e tenham acesso as mesmas".	"os controles de riscos e segurança das informações (...) essas informações deveriam ser mais limitadas e deveriam trabalhar nesses setores (...) auditores com conhecimento da TI".	A2
A7	Se existe essa preocupação de proteção dos ativos de TI, não nos chega, então o que se tem a impressão é de que talvez não haja uma preocupação muito voltada para a proteção desses ativos.	"essa preocupação de proteção dos ativos de TI, não nos chega" "a impressão é de que talvez não haja uma preocupação muito voltada para a proteção desses ativos".	"Se existe" "então o que se tem"	"essa preocupação de proteção dos ativos de TI, não nos chega" "a impressão é de que talvez não haja uma preocupação muito voltada para a proteção desses ativos".	A4

APÊNDICE F

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Adequação de TI

Adequação à disponibilidade e qualidade da TI

continua

Entre- vistados	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A1	Em relação a disponibilização, adequação e qualidade, eu reconheço um esforço muito grande da secretaria da fazenda que todas as informações estejam disponíveis aos auditores (...). O resultado não esteja bom, porque o planejamento ainda peca e porque também reconheço que (...) o auditor, ainda há um desestímulo ou pouco interesse ou uma pouca busca por isso. O que falta, no meu entendimento, é a própria secretaria investir mais no funcionário e qualificar mais o funcionário. A disposição da secretaria em correr riscos é baixa. As informações são satisfatórias, mas a disposição (...) em correr riscos, em investir, eu ainda vejo assim muito tímida, muito deficiente, muito acanhada. Recentemente tivemos um caso de onde uma equipe que gerou determinado programa, de excelente qualidade, ela estava disposta a dar treinamento aos auditores da secretaria, e a secretaria não teve disposição de pagar para qualificar os	"reconheço um esforço muito grande da secretaria da fazenda que todas as informações estejam disponíveis aos auditores" "o resultado não esteja bom, porque o planejamento ainda peca" "o auditor, ainda há um desestímulo ou pouco interesse" "O que falta ... é a secretaria investir mais no funcionário e qualificar" "A disposição da secretaria em correr riscos é baixa". "As informações são satisfatórias".	"Em relação a disponibilização, adequação e qualidade "e porque também reconheço que" "uma pouca busca por isso". "no meu entendimento, é a própria" "mais o funcionário" "mas a disposição (...) em correr riscos, em investir, eu ainda vejo assim muito tímida, muito deficiente, muito acanhada. Recentemente tivemos um caso de onde uma equipe que gerou determinado programa, de excelente qualidade, ela estava disposta a dar treinamento aos auditores da secretaria, e a secretaria não teve disposição de pagar para qualificar os auditores".	"reconheço um esforço muito grande da secretaria da fazenda que todas as informações estejam disponíveis aos auditores" "As informações são satisfatórias". "o resultado não esteja bom, porque o planejamento ainda peca" "o auditor, ainda há um desestímulo ou pouco interesse" "O que falta ... é a SEFAZ investir mais no funcionário e qualificar" "A disposição da secretaria em correr riscos é baixa"	A2, A3, A5 e A7
A2	A preferência de correr riscos eu acho que deixa muito a desejar, pela falta de tecnologias avançadas, equipamentos, <i>softwares</i> e <i>hardwares</i> , que não são suficientes para o desenvolvimento da auditoria. A preferência de riscos nesse setor de utilizar recursos é muito pouco. Além desses aspectos, tem a questão de treinamento, que a secretaria realiza de forma muito precária, pois não são focados especificamente para as realizações de práticas específicas. São cursos genéricos e não dão direcionamento mais prático para as realizações das atividades de auditoria.	"eu acho que deixa muito a desejar, pela falta de tecnologias avançadas, equipamentos, <i>softwares</i> e <i>hardwares</i> , que não são suficientes" "A preferência de riscos nesse (...) é muito pouco". "treinamento, que a secretaria realiza de forma muito precária, pois não são focados (...) práticas específicas".	"A preferência de correr riscos eu acho" "para o desenvolvimento da auditoria". "setor de utilizar recursos" "Além desses aspectos, tem a questão de (...) especificamente para as realizações de (...)". "São cursos genéricos e não dão direcionamento mais prático para as realizações das atividades de auditoria".	"eu acho que deixa muito a desejar, pela falta de tecnologias avançadas, equipamentos, <i>softwares</i> e <i>hardwares</i> , que não são suficientes" "A preferência de riscos é muito pouco". "treinamento, que a secretaria realiza de forma muito precária, pois não são focados (...) em práticas específicas".	A1, A3, A5 e A7

APÊNDICE F

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Adequação de TI

Adequação à disponibilidade e qualidade da TI

continuação

Entre- vistados	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A3	Necessitamos capacitar os auditores para trabalhar com as diversas TI. Não só com o auditor eletrônico, mas outras ferramentas de pacote de escritórios, além de conceitos de estatística e outros. Deixa muito a desejar a disponibilidade das tecnologias de informação necessárias para a realização da auditoria tributária. Observa-se que há um grande volume de informações que a secretaria capta por meio do SPED, mas essas informações, elas necessitam de sistemas diversos que possibilitem os auditores trabalharem com essas informações nas realizações das suas auditorias. Então, esses sistemas de auditoria tributária é muito pouco, basicamente existe um sistema, o auditor eletrônico.	"Necessitamos capacitar os auditores para trabalhar com as diversas TI (...) pacote de escritórios, além de conceitos de estatística e outros." "Deixa muito a desejar a disponibilidade das TIs necessárias para a realização da auditoria tributária." "há um grande volume de informações que a secretaria capta por meio do SPED, mas (...) necessitam de sistemas diversos que possibilitem os auditores trabalharem com essas informações" "esses sistemas de auditoria tributária é muito pouco"	"Não só com o auditor eletrônico, mas outras ferramentas". "Observa-se que". "essas informações, elas". "nas realizações das suas auditorias. Então". "basicamente existe um sistema, o auditor eletrônico".	"há um grande volume de informações que a secretaria capta por meio do SPED, mas (...) necessitam de sistemas diversos que possibilitem os auditores trabalharem com essas informações" "esses sistemas de auditoria tributária é muito pouco". "Necessitamos capacitar os auditores para trabalhar com as diversas TI (...) pacote de escritórios, além de conceitos de estatística e outros." "Deixa muito a desejar a disponibilidade das TIs necessárias para a realização da auditoria tributária"	A1, A2, A5 e A7
A4	Eu avalio como um bom nível, agora ... Como tudo na vida deve ser melhorado, é claro, depende da visão que é enfocado. Mas um volume quase que adequado, eu diria, quase. Está demonstrando um interesse maior em arriscar nessa tecnologia. Anteriormente eu via um grande descaso para com tudo isso.	"bom nível". "deve ser melhorado". "um volume quase que adequado". "demonstrando um interesse maior em arriscar nessa tecnologia".	"Eu avalio como um". "agora ... Como tudo na vida". "é claro, depende da visão que é enfocado. Mas". "eu diria, quase. Está". "Anteriormente eu via um grande descaso para com tudo isso".	"bom nível". "um volume quase que adequado". "deve ser melhorado". "demonstrando um interesse maior em arriscar nessa tecnologia".	A6
A5	A SEFAZ/SE não se disponibiliza para melhorias e desenvolvimento no tocante à tecnologia. Ela deixa muito a desejar em investimentos de cursos e treinamentos nessa área. O mínimo oferecido não é suficiente para capacitar os auditores e gestores.	"não se disponibiliza para melhorias e desenvolvimento". "deixa muito a desejar em investimentos de cursos e treinamentos". "não é suficiente para capacitar os auditores e gestores".	"A SEFAZ/SE". "no tocante à tecnologia. Ela". "nessa área. O mínimo oferecido".	"deixa muito a desejar em investimentos de cursos e treinamentos". "não se disponibiliza para melhorias e desenvolvimento". "não é suficiente para capacitar os auditores e gestores".	A1, A2, A3 e A7

APÊNDICE F

Dados da Entrevista Narrativa, Mecanismo Adequação de TI

Adequação à disponibilidade e qualidade da TI

conclusão

Entre- vistados	Transcrições	Conteúdos		Conteúdo Indexado	
		Indexado	Não-Indexado	Por ordem dos acontecimentos	Semelhança Entrevistado
A6	Hoje a secretaria passa por uma melhoria na disponibilização dessas informações. Elas realmente estão sendo colocadas através do portal <i>Business Intelligence</i> (BI), disponíveis para os trabalhos de auditoria, claro que pode muito bem ser melhorado. Com relação a essa qualificação, acredito que estamos no caminho certo, a secretaria está buscando o trabalho dessas informações, utilizando-se os dados que são repassados através do SPED. Então acredito que a vinda do SPED para o nosso sistema tributário foi de grande importância porque permitiu maior controle dessas informações. Acredito que avaliando este risco numa escala de um a cinco, a secretaria estaria em quatro, porque a partir do momento em que ela aplicou os recursos na tecnologia da informação na aquisição de novos <i>softwares</i> , inclusive com a aquisição do data center, ela realmente está apostando nessa tecnologia e arriscando neste nível.	"passa por uma melhoria na disponibilização dessas informações". "estão sendo colocadas através do portal <i>Business Intelligence</i> (BI), disponíveis para os trabalhos de auditoria". "pode (...) ser melhorado". "qualificação, estamos no caminho certo". "utilizando-se os dados que são repassados através do SPED". "a vinda do SPED para o nosso sistema tributário foi de grande importância". "avaliando este risco numa escala de um a cinco, a secretaria estaria em quatro". "a partir do momento em que ela aplicou os recursos na TI na aquisição de novos <i>softwares</i> (...) está apostando nessa tecnologia e arriscando neste nível".	"Hoje a secretaria". "Elas realmente". "claro que (...) muito bem". "a secretaria está buscando o trabalho dessas informações". "Então acredito que". "porque permitiu maior controle dessas informações. Acredito que (...) porque". "inclusive com a aquisição do data center, ela realmente".	"passa por uma melhoria na disponibilização dessas informações". "estão sendo colocadas através do portal <i>Business Intelligence</i> (BI), disponíveis para os trabalhos de auditoria". "pode (...) ser melhorado". "qualificação, estamos no caminho certo". "utilizando-se os dados que são repassados através do SPED". "a vinda do SPED para o nosso sistema tributário foi de grande importância". "avaliando este risco numa escala de um a cinco, a secretaria estaria em quatro". "a partir do momento em que ela aplicou os recursos na TI na aquisição de novos <i>softwares</i> (...) está apostando nessa tecnologia e arriscando neste nível".	A4
A7	Não há investimentos, logo, não há riscos. Existe a reposição de <i>hardware</i> de forma precária. Os investimentos que teriam riscos nos últimos doze anos foram o programa SIG, criado por analista de sistemas da GERTEC.	"Não há investimentos, logo, não há riscos". "Existe a reposição de <i>hardware</i> de forma precária".	"Os investimentos que teriam riscos nos últimos doze anos foram o programa SIG, criado por analista de sistemas da GERTEC".	"Não há investimentos, logo, não há riscos". "Existe a reposição de <i>hardware</i> de forma precária".	A1, A2, A3 e A5